



VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA

EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ A DANÍ

Analýza a vyhodnocení interních směrnic krajského úřadu

Analysis and Evaluation of Regional Authority Internal Guidelines

Student: Michaela Maslowská

Vedoucí bakalářské práce: **doc. Ing. Dagmar Bařinová, Ph.D.**

Ostrava 2019

## Zadání bakalářské práce

Student: **Michaela Maslowská**  
Studijní program: B6208 Ekonomika a management  
Studijní obor: 6202R049 Účetnictví a daně  
Téma: **Analýza a vyhodnocení interních směrnic krajského úřadu**  
**Analysis and Evaluation of Regional Authority Internal Guidelines**  
Jazyk vypracování: čeština

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
  2. Charakteristika a význam interních směrnic
  3. Analýza současného stavu interních směrnic krajského úřadu
  4. Vyhodnocení a doporučení pro interní směrnice krajského úřadu
  5. Závěr
- Seznam použité literatury  
Seznam zkratk  
Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce  
Seznam příloh  
Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

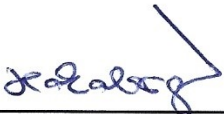
- KOLEKTIV AUTORŮ. *Kontrola ve veřejné správě*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010. 160 s. ISBN 978-80-7357-558-8.  
KOVALÍKOVÁ, Hana. *Vnitřní směrnice pro podnikatele*. 14. vyd. Olomouc: ANAG, 2018. 456 s. ISBN 978-80-7554-141-3.  
SCHIFFER, Vladimír. *Vnitřní kontrolní systém. Významný nástroj ochrany majetku a hospodaření účetních jednotek*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2009. 224 s. ISBN 978-80-7357-436-9.

Formální náležitosti a rozsah bakalářské práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.


Vedoucí bakalářské práce: **doc. Ing. Dagmar Bařinová, Ph.D.**

Datum zadání: 23.11.2018

Datum odevzdání: 10.05.2019

  
Ing. Jana Hakalová, Ph.D.  
vedoucí katedry



  
prof. Dr. Ing. Zdeněk Zmeškal  
děkan fakulty

Prohlašuji, že jsem celou bakalářskou práci, včetně všech uvedených příloh, vypracovala samostatně.

V Ostravě dne 10. 5. 2019



.....

Michaela Maslowská

## Obsah

1.	Úvod.....	6
2.	Charakteristika a význam interních směrnic .....	7
2.1.	Vlastnosti interních směrnic .....	7
2.2.	Účel interních směrnic.....	8
2.3.	Forma interních směrnic .....	9
2.4.	Náležitosti interních směrnic .....	9
2.5.	Rozdělení interních směrnic .....	10
2.6.	Legislativa pro tvorbu interních směrnic.....	10
3.	Analýza současného stavu interních směrnic krajského úřadu .....	12
3.1.	Krajský úřad .....	12
3.2.	Organizační struktura krajského úřadu.....	12
3.3.	Interní směrnice krajské úřadu .....	14
3.4.	Interní směrnice k inventarizaci .....	14
3.4.1.	První článek – úvodní ustanovení.....	15
3.4.2.	Druhý článek – základní ustanovení.....	15
3.4.3.	Třetí článek – inventarizační činnosti.....	15
3.4.4.	Čtvrtý článek – závěrečná ustanovení .....	16
3.5.	Interní směrnice pro evidenci a správu majetku .....	16
3.5.1.	První článek – úvodní ustanovení.....	17
3.5.2.	Druhý článek – druhy majetku .....	17
3.5.3.	Třetí článek – oceňování nehmotného a hmotného majetku .....	17
3.5.4.	Čtvrtý článek – oceňování dlouhodobého finančního majetku .....	19
3.5.5.	Pátý článek – evidence majetku .....	19
3.5.6.	Šestý článek – odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku .	19
3.5.7.	Sedmý článek – Obecné zásady k účtování o majetku.....	20

3.5.8.	Osmý článek – datum uskutečnění účetního případu .....	20
3.5.9.	Devátý článek – účetní doklady k účtování o majetku.....	20
3.5.10.	Desátý článek – způsoby pořízení a vyřazení majetku.....	21
3.5.11.	Jedenáctý článek – zmařené investice .....	21
3.5.12.	Dvanáctý článek – závěrečná ustanovení .....	22
3.6.	Interní směrnice účetnictví .....	22
3.6.1.	První část - obecná ustanovení .....	23
3.6.2.	Druhá část - vedení účetnictví .....	23
3.6.3.	Třetí část - metody a postupy účtování.....	26
3.6.4.	Čtvrtá část - oběh účetních dokladů .....	28
3.6.5.	Pátá část - pohledávky a závazky .....	34
3.6.6.	Šestá část – podrozvahové účty.....	36
3.6.7.	Sedmá část – účetní závěrky.....	36
3.6.8.	Osmá část – účetní knihy a účtový rozvrh.....	38
3.6.9.	Devátá část – daňové povinnosti krajského úřadu .....	39
3.6.10.	Desátá část – závěrečná ustanovení.....	41
4.	Vyhodnocení a doporučení pro interní směrnice krajského úřadu.....	42
4.1.	Interní směrnice k inventarizaci .....	42
4.2.	Interní směrnice pro evidenci a správu majetku .....	43
4.3.	Interní směrnice účetnictví .....	44
4.3.1.	První část – obecná ustanovení.....	45
4.3.2.	Druhá část – vedení účetnictví .....	45
4.3.3.	Třetí část – metody a postupy účtování.....	45
4.3.4.	Čtvrtá část – oběh účetních dokladů.....	46
4.3.5.	Pátá část – pohledávky a závazky .....	46
4.3.6.	Šestá část – podrozvahové účty.....	47
4.3.7.	Sedmá část – účetní závěrky.....	47

4.3.8. Osmá část – účetní knihy a účtový rozvrh.....	47
4.3.9. Devátá část – daňové povinnosti krajského úřadu .....	48
4.3.10. Desátá část – závěrečná ustanovení.....	48
4.4. Souhrnné vyhodnocení popisovaných interních směrnic: .....	50
5. Závěr.....	51
Seznam použité literatury .....	52
Seznam zkratk.....	53
Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce	
Seznam příloh	
Přílohy	

# 1. Úvod

Účetnictví je nástrojem finančního řízení a rozhodování podnikatelských subjektů, proto jeho úkolem je věrně a poctivě zaznamenat ekonomickou situaci účetní jednotky a poskytovat tak ekonomické informace jeho uživatelům. Účetnictví má tedy informační funkci. Dále umožňuje kontrolu o stavu majetku a hospodaření a slouží také pro vyměřování daňových povinností účetní jednotky. Další důležitou funkcí účetnictví je důkazní funkce, kdy se účetnictví stává prostředkem při vedení různých sporů, proto musí být vedeno průkazně, pravdivě, úplně, správně a včas. Pro správný chod účetní jednotky by si měla každá účetní jednotka stanovit pravidla, kterými by se měla řídit. Těmito pravidly jsou interní směrnice, ve kterých jsou upraveny základní informace a zásady pro správné fungování účetní jednotky. Tato pravidla slouží pro majitele účetních jednotek, tak i pro jejich zaměstnance, kteří by měli být s interními předpisy seznámeni a v neposlední řadě jsou také velkým pomocníkem při kontrole z finančního úřadu nebo externího auditu.

Cílem bakalářské práce je zdůraznění významu interních směrnic pro účetní jednotky, analyzovat současný stav vybraných interních směrnic krajského úřadu, provést vyhodnocení interních směrnic, zdůraznit výhody a nevýhody vybraných interních směrnic a na základě vyhodnocení doplnit doporučení k těmto interním směrnicím.

Tato bakalářská práce je rozdělena do tří částí. V první části této práce je rozebrána problematika interních směrnic. Jsou zde vymezeny jejich základní vlastnosti, účel, forma, náležitosti, rozdělení a legislativní rámec.

Ve druhé části bakalářské práce je charakterizován krajský úřad, jeho organizační struktura a je analyzován současný stav vybraných interních směrnic krajského úřadu. Jelikož jsou interní směrnice krajského úřadu velice obsáhlé, tak jsou v bakalářské práci zpracovány interní směrnice účetnictví, interní směrnice pro evidenci a správu majetku a interní směrnice k inventarizaci.

Ve třetí části bakalářské práce je provedeno vyhodnocení popisovaných interních směrnic krajského úřadu a jejich následné doporučení.

Při zpracování bakalářské práce byly využity metody popisu, analýzy a komparace.



## **2. Charakteristika a význam interních směrnic**

Interní směrnice jsou vnitřní předpisy, pravidla a doporučení, která si účetní jednotka vytváří sama a měla by se jimi řídit. Tato pravidla slouží jako nástroj pro řízení účetní jednotky, a dále pro kontrolu, aby byl dodržován jednotný postup při řešení jednotlivých účetních a daňových operacích, který si může daná účetní jednotka stanovit sama a upravit dle svých vlastních potřeb a nedocházelo tak k nesrovnalostem v účetnictví.

Ve druhé kapitole bakalářské práce jsou zmíněny základní vlastnosti interních směrnic, jejich účel, forma, rozdělení na povinné a doporučené interní směrnice, legislativní rámec a tvorba interních směrnic.

### **2.1. Vlastnosti interních směrnic**

Interní směrnice by měly mít určité specifické vlastnosti, jelikož pracovníkům slouží tato pravidla jako pomůcky při řešení mnohých hospodářských operací.

Jak uvádí Vladimír Schiffer, jedná se zejména o tyto vlastnosti:

- Srozumitelnost – každá směrnice by měla být napsaná tak, aby jí po jejím přečtení rozuměl kterýkoliv pracovník a uměl s ní pracovat,
- věcnost – směrnice by se měla týkat konkrétně pouze toho, jaký je její předmět úpravy a nerozvádět jinou problematiku, která není předmětem dané směrnice,
- stručnost – směrnice by měla být sepsána tak, aby byla vyloučena jakákoliv zbytečná slova a termíny a nedocházelo tak k porušování původního smyslu směrnice,
- jednoznačnost – ve směrnici by pro stejné věci měl být používán jeden termín a ten by se měl používat ve všech směrniciích. Není vhodné uvádět termíny, které mohou mít více významů, směrnice by měla udávat, jak přesně postupovat v řešení dané situace,
- přehlednost – směrnice by měla být sepsána tak, aby se s ní dalo dobře pracovat, rychle se v ní orientovat a každému jejímu uživateli by mělo být umožněno, aby měl celkový přehled o tom, co má sám vykonávat,
- komplexnost – směrnice by měla obsahovat všechno podstatné, co se týká daného předmětu směrnice,
- nerozpornost s obecně závaznými předpisy – směrnice musí být sepsána tak, aby nebyla v rozporu s legislativou. Jelikož dochází v legislativě ke změnám, měla by účetní

jednotka své směrnice neustále kontrolovat a aktualizovat. Pokud tak účetní jednotka nečiní, mohou kontrolní orgány uplatnit svou penalizační pravomoc,

- návaznost na ostatní interní předpisy příslušné účetní jednotky – aby nedocházelo při vytváření směrnic k vytvoření směrnice, která bude s jinými směrnicemi v rozporu, je vhodné vytvořit směrnici o vydávání předpisů, která upravuje oprávnění k vydávání předpisů a také stanovuje postup v připomínkovém řízení,
- relativní stabilita – její dosažení je pro účetní jednotku velmi obtížné, ale i přesto se má o její dosažení účetní jednotka pokusit (Schiffer, 2009).

## **2.2. Účel interních směrnic**

Interní směrnice zefektivňují práci pracovníků tím, že jim slouží jako předloha při řešení hospodářských operací. Tato pravidla jsou závazná jak pro zaměstnance účetní jednotky, tak i pro její majitele. Jejimi uživateli nejsou pouze zaměstnanci a majitelé účetní jednotky, ale interní směrnice slouží také pracovníkům z finančního úřadu při kontrole účetnictví.

Pro správné vedení účetnictví a pro řádný chod účetní jednotky je existence interních směrnic velkým přínosem. Jelikož v některých hospodářských operacích existuje více možných metodických způsobů jak postupovat, je vhodné tento postup upravit právě v interní směrnici, a to i v čase, tzn. že se bude postupovat stejným metodickým postupem i v dalších účetních obdobích, kterých se dané hospodářské operace týkají. Z tohoto lze odvodit, že jsou důležité pro účetnictví a pro posuzování ekonomické situace v podniku. Účetnictví je založeno na přesných metodických principech a zásadách, mezi které patří:

- zásada věrného a poctivého zobrazení skutečnosti,
- zásada periodicity zjišťování výsledků hospodaření a finanční situace účetní jednotky,
- zásada stálosti účetních metod,
- zásada opatrnosti,
- zásada nepřetržitého trvání účetní jednotky,
- zásada oceňování v historických cenách,
- zásada přednosti obsahu před formou,
- zásada návaznosti účtů aktiv a pasiv.

### 2.3. Forma interních směrnic

Interní směrnice mohou mít různé formy, avšak důležitější než forma, je obsah směrnice. Účetní jednotka může mít směrnice více forem.

Hana Kovalíková (2018, s. 9) tvrdí, že směrnice mohou mít tyto různé formy:

- „*metodické směrnice,*
- *organizační směrnice,*
- *vnitřní směrnice,*
- *pokyny,*
- *oběžníky,*
- *dopisy,*
- *rozhodnutí,*
- *nařízení,*
- *příkazy,*
- *pokyny generálního ředitele.*“

### 2.4. Náležitosti interních směrnic

Interní směrnice jsou specifické pro každou účetní jednotku, ale všechny by měly mít tři základní části: záhlaví, vlastní text směrnice a zápatí.

Záhlaví interní směrnice by mělo být pro větší přehlednost a orientaci stejné u všech směrnic dané účetní jednotky. Mělo by obsahovat všechny důležité informace jako jsou název a sídlo účetní jednotky, název a číselné označení směrnice, datum vydání a datum účinnosti směrnice a podpis odpovědné osoby za zpracování směrnice. Mezi doporučené informace, které by měly být zmíněny v záhlaví patří seznam příloh a revize.

Dále následuje druhá část směrnice, což je vlastní text směrnice. Ten je rozdělen do dvou částí: teoretická a praktická část. V teoretické části se např. uvádí, jakými zákony, předpisy a standardy se směrnice řídí. V praktické části je popsána aplikace těchto zákonů, předpisů a standardů přímo pro účetní jednotku. V této části jsou napsány metodické postupy aplikované v konkrétní účetní jednotce dle její činnosti. Záleží jen na účetní jednotce, jak si tento vlastní obsah směrnic upraví.

Zápatí je poslední částí interní směrnice a stejně jako záhlaví obsahuje důležité informace. Do zápatí směrnic se píše jejich datum a místo vydání, počet stran, konkrétní číslo stránky a seznam příloh směrnice.

## **2.5. Rozdělení interních směrnic**

Jednotlivé účetní jednotky se od sebe navzájem liší, a to jak velikostí, strukturou a hlavně činností, kterou se zabývají, a proto nemohou být interní směrnice pro všechny účetní jednotky stejné a každá si je vytváří podle svých vlastních potřeb. Jak uvádí Vladimír Schiffer, lze interní směrnice rozdělit do dvou skupin. První skupinou jsou povinné interní směrnice a druhou skupinou jsou doporučené interní směrnice.

Mezi povinné interní směrnice se řadí např:

- účtový rozvrh,
- odpisový plán,
- směrnice pro oceňování majetku a závazků,
- směrnice pro časové rozlišení nákladů a výnosů,
- směrnice pro účtování zásob u materiálu,
- směrnice pro účtování cestovních náhrad,
- směrnice pro účtování dohadných účtů aktivních a dohadných účtů pasivních,
- směrnice pro používání cizí měny a pro účtování kurzových zisků a ztrát,
- podpisové záznamy.

Mezi doporučené interní směrnice se řadí např.:

- směrnice o vydávání směrnic,
- směrnice pro opravné položky,
- směrnice pro účetní závěrku,
- směrnice pro vnitropodnikové účetnictví,
- směrnice pro inventarizaci majetku a závazků (Schiffer, 2009).

## **2.6. Legislativa pro tvorbu interních směrnic**

Česká legislativa přímo neukládá povinnost tvořit interní směrnice, ale lze předpokládat, že si každá účetní jednotka interní směrnice vytvoří sama dle svých vlastních potřeb. Na tvorbě

interních směrnic by se měli podílet jak účetní, tak i majitelé účetních jednotek a odborníci, jako jsou např. vedoucí všech oddělení, ekonomové a také daňoví poradci. Vytvořené interní směrnice nesmí být v rozporu s legislativou, kterou se musí účetní jednotka řídit.

Jak uvádí Hana Kovalíková, mezi nejdůležitější zákony, standardy a předpisy, z kterých by měla účetní jednotka čerpat, patří:

- zákon č. 563/1991 Sb., zákon o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů,
- zákon č. 586/1992 Sb., zákon o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů,
- zákon č. 235/2004 Sb., zákon o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů,
- zákon č. 16/1993 Sb., zákon o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů,
- zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů,
- zákon č. 338/1992 Sb., zákon o dani z nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů,
- zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů,
- zákon č. 90/2012 Sb., zákon o obchodních společnostech a družstvech, ve znění pozdějších předpisů,
- zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů,
- vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., zákona o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví,
- České účetní standardy (Kovalíková, 2018).

### **3. Analýza současného stavu interních směrnic krajského úřadu**

Třetí kapitola bakalářské práce se zabývá analýzou současného stavu interních směrnic krajského úřadu. V této části jsou rozvedeny tři interní směrnice krajského úřadu (interní směrnice k inventarizaci, interní směrnice pro evidenci a správu majetku a interní směrnice účetnictví).

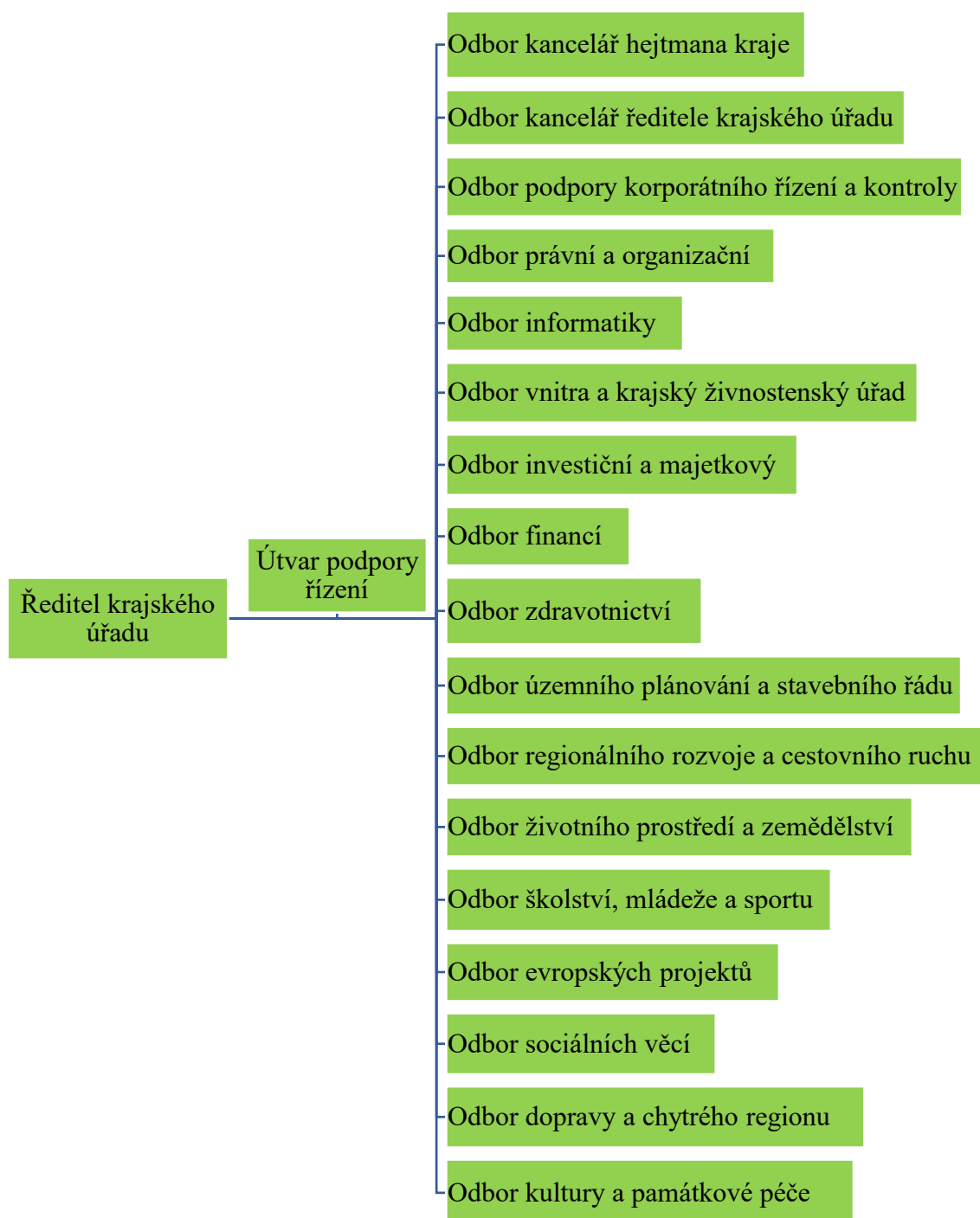
#### **3.1. Krajský úřad**

Česká republika je tvořena čtrnácti kraji, kde v každém kraji se nachází krajský úřad a v kraji Praha je místo krajského úřadu Magistrát hlavního města Prahy. Krajský úřad má přenesenou a samostatnou působnost. Přenesenou působností se rozumí, že část výkonu státní správy je přesunuta na územní samosprávu, kterou vykonává krajský úřad. Samostatnou působností se rozumí samostatný výkon samosprávy kraje nebo obce. Samostatnou působnost krajskému úřadu ukládá zákon, zastupitelstvo kraje a rada kraje. Mezi činnosti vykonávané krajským úřadem v samostatné působnosti patří např. správa vlastního majetku, tvorba rozpočtů, tvorba materiálů pro všestranný rozvoj kraje. Mezi činnosti vykonávané krajským úřadem v přenesené působnosti patří např. organizování integrovaného záchranného systému kraje, státoobčanská řízení, státní správa lesů, státní správa v oblasti zemědělství, územního plánování, památkové péče, ochrany přírody a krajiny, státní správa v oblasti školství, sociálních věcí a dozor nad přenesenou působností obcí daného kraje (Havlan, 2011).

#### **3.2. Organizační struktura krajského úřadu**

Organizační strukturou se rozumí hierarchické uspořádání určitého celku, ve kterém jsou zobrazeny všechny subjekty a jejich vzájemné vztahy. Organizační struktura krajského úřadu je zobrazena na obrázku 3.1, na kterém lze vidět, že hlavou krajského úřadu je ředitel, pod kterého spadají jednotlivé odbory a útvar podpory řízení. Odbory se následně ještě dělí na různá oddělení, která už nejsou zachycena v organizační struktuře na obrázku 3.1. V čele jednotlivých odborů a oddělení jsou vedoucí těchto odborů a oddělení. Ředitele krajského úřadu jmenuje do funkce hejtmán se souhlasem ministra vnitra a vedoucí odborů jmenuje do funkce rada kraje na návrh ředitele krajského úřadu.

**Obr. 3.1 Organizační struktura krajského úřadu**



Zdroj: vlastní zpracování, dostupné z: [https://www.msk.cz/verejna\\_sprava/urad.html](https://www.msk.cz/verejna_sprava/urad.html)

### **3.3. Interní směrnice krajské úřadu**

Každá interní směrnice je zvlášť sepsána v samostatném dokumentu, ve kterém je rozdělena pro přehlednost do několika článků. Rozsáhlejší směrnice, jako jsou např. směrnice účetnictví nebo směrnice pro evidenci a správu majetku, jsou nejprve rozděleny do jednotlivých částí, které jsou následně rozděleny do článků.

Krajský úřad má vytvořeny tyto následující interní směrnice:

- interní směrnice pro finanční řízení,
- interní směrnice k inventarizaci,
- interní směrnice k pohledávkám po splatnosti,
- interní směrnice pro evidenci a správu majetku,
- interní směrnice pro veřejnou finanční podporu,
- interní směrnice rozpočtu,
- interní směrnice účetnictví,
- interní směrnice k vnitřnímu kontrolnímu systému.

### **3.4. Interní směrnice k inventarizaci**

Jak uvádí Jaroslav Sedláček, tak inventarizace je způsob, kterým účetní jednotka kontroluje, zda stav jejího majetku a závazků odpovídá stavu majetku a závazků, který je veden v účetnictví. Inventarizace se může provádět dvěma způsoby, a to buď fyzickou inventurou, která se provádí např. u dlouhodobého majetku nebo peněžní hotovosti, nebo dokladovou inventurou, která se provádí např. u pohledávek, závazků nebo peněžních prostředků na bankovních účtech (Sedláček, 2017).

Inventarizaci lze rozdělit do tří základních kroků. Prvním krokem je inventura, což je proces zahrnující zjišťování skutečného stavu majetku a závazků, jejich ocenění a zapsání skutečného stavu. Druhým krokem je porovnání této zjištěné skutečnosti se stavem v účetnictví a posledním krokem je zjišťování inventarizačních rozdílů (přebytek, manko a manko do normy přirozených úbytků) a jejich následné vypořádání.

Interní směrnice k inventarizaci je sepsána v samostatném dokumentu a je rozdělena do čtyř článků. Tato směrnice se zabývá úpravou postupů při inventarizaci majetku a závazků na krajském úřadě.



### **3.4.1. První článek – úvodní ustanovení**

První článek směrnice se věnuje úvodním ustanovením, ve kterých je popsán předmět směrnice. Předmětem směrnice je podrobná úprava pravidel a postupů, kterými se řídí krajský úřad při vykonávání inventarizace majetku a závazků.

### **3.4.2. Druhý článek – základní ustanovení**

Druhý článek se zabývá základními ustanoveními této směrnice. Povinnost provádět inventarizaci majetku a závazků ukládá krajskému úřadu § 29 a § 30 zákona o účetnictví. Inventarizace se provádí vždy k 31. 12. daného účetního období (den řádné účetní závěrky) a kde dni mimořádné účetní závěrky. Dále jsou v tomto článku směrnice definovány pojmy inventarizační položka, seskupení inventarizačních položek, inventarizační identifikátor, inventarizační evidence a co je její součástí. V případě inventarizační položky se jedná o syntetický a analytický účet včetně podrozvahových účtů. Seskupením inventarizačních položek je syntetický účet. Inventarizační evidence je evidence, jejíž součástí je pomocná evidence (databáze všech modulů v systému GINIS – EKO a pomocných evidencí na jednotlivých odborech krajského úřadu), inventurní evidence (záznamy, které vznikly v průběhu inventarizace, ověřovací dopisy) a jiná evidence (výpisy z obchodního rejstříku, katastru nemovitostí, evidence příspěvkových organizací zřízených krajským úřadem). Posledním pojmem je inventarizační identifikátor, což je jedinečný čárový kód kombinovaný z čísel a písmen, který identifikuje v systému GINIS – EKO majetek, závazky nebo doklady.

### **3.4.3. Třetí článek – inventarizační činnosti**

Třetí článek směrnice se věnuje popisu inventarizačních činností a všech náležitostí souvisejících s inventarizací. Na příkaz ředitele krajského úřadu má odbor financí každoročně zpracovávat plán inventur, jehož součástí jsou termíny inventur, harmonogram inventarizačních činností a také vytvoření inventarizačních komisí, a to hlavní inventarizační komise a dílčích inventarizačních komisí. Hlavní inventarizační komise musí být tvořena minimálně čtyřmi členy (předseda, místopředseda, tajemník, člen komise) a má za úkol řídit a kontrolovat dílčí inventarizační komise a sestavit inventarizační zprávu. Dílčí inventarizační komise musí mít nejméně pět členů (předseda a členové). Členové inventarizačních komisí mají právo na přístup k účetním záznamům v účetních knihách, denících, modulech systému GINIS – EKO a právo na volný přístup k majetku, který je předmětem inventarizace. Jejich povinností je řádně ověřit skutečný stav fyzickou nebo dokladovou inventurou stavu majetku a závazků, dodržovat bezpečnostní předpisy, označit možné přebytky a manka a informovat o nich předsedu dané

dílčí inventarizační komise. Fyzickou a dokladovou inventuru majetku a závazků nesmějí provádět ti zaměstnanci, kteří je spravují. V průběhu procesu inventarizace jsou povinni se jí účastnit a spolupracovat navzájem správci majetku, pohledávek, závazků, účetní a členové inventarizačních komisí.

Inventurní soupisy jsou průkazné účetní záznamy obsahující podpisové záznamy osob, které jsou odpovědné za provedení inventarizace (členové inventarizační komise, předsedové dílčích a hlavní inventarizační komise), okamžik zahájení a ukončení inventury a také způsob provedení inventury.

Inventarizace pohledávek a závazků se provádí pomocí ověřovacích dopisů, kdy přes tyto písemné žádosti odběratelům a dodavatelům dochází k vzájemnému odsouhlasení výše pohledávek a závazků. V případě pohledávek se ověřovací dopisy zasílají tehdy, když hodnota pohledávky přesáhne 5 000 000 Kč v jednotlivém případě a v případě závazků se ověřovací dopisy zasílají tehdy, když hodnota závazku přesáhne 10 000 000 Kč v jednotlivém případě.

Inventarizační zprávu, kterou sestavuje hlavní inventarizační komise, schvaluje ředitel krajského úřadu a její součástí je vyhodnocení průběhu inventarizací, vyřazení nefunkčního a nepotřebného majetku, vyhodnocení inventarizačních rozdílů a jejich příčin. Tato inventarizační zpráva se přikládá k účetní závěrce sestavené k 31. 12. daného roku (Svobodová, 2008).

#### **3.4.4. Čtvrtý článek – závěrečná ustanovení**

Poslední článek směrnice k inventarizaci obsahuje datum účinnosti této směrnice (1. 8. 2018), rekapitulaci předmětu této směrnice, podpis ředitele krajského úřadu a odbor, který je odpovědný za zpracování směrnice k inventarizaci.

### **3.5. Interní směrnice pro evidenci a správu majetku**

Interní směrnice pro evidenci a správu majetku upravuje pravidla pro vedení evidence a nakládání s majetkem. Je sepsána v jednom dokumentu a je rozdělena do pěti částí a dvanácti článků. V následující tabulce 3.1 je pro přehlednost shrnutí obsahu celé interní směrnice pro evidenci a správu majetku.

**Tab. 3.1 Shrnutí interní směrnice pro evidenci a správu majetku**

<b>Interní směrnice pro evidenci a správu majetku</b>	
<b>část interní směrnice</b>	<b>obsah části interní směrnice</b>
1. část – Obecná ustanovení	Úvodní ustanovení
2. část – Druhy a oceňování majetku	Druhy majetku, oceňování nehmotného a hmotného majetku, oceňování dlouhodobého finančního majetku
3. část – Evidence a odpisování majetku	Evidence majetku, odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
4. část – Zařazování a vyřazování majetku	Obecné zásady k účtování o majetku, datum uskutečnění účetního případu, účetní doklady k účtování o majetku, způsoby pořízení a vyřazení majetku, zmařené investice
5. část – Závěrečná ustanovení	Závěrečná ustanovení

Zdroj: vlastní zpracování

### **3.5.1. První článek – úvodní ustanovení**

První část směrnice obsahuje pouze první článek směrnice obsahující úvodní ustanovení. Je zde uveden předmět směrnice, kterým je úprava pravidel pro evidenci a správu majetku na krajském úřadě.

### **3.5.2. Druhý článek – druhy majetku**

Druhá část směrnice obsahuje druhý, třetí a čtvrtý článek a zabývá se druhy a oceňováním majetku. V tomto článku je majetek rozdělen z pohledu právních předpisů na movitý a nemovitý a dále na hmotný, nehmotný a finanční.

### **3.5.3. Třetí článek – oceňování nehmotného a hmotného majetku**

Oceňování majetku se řídí zákonem o účetnictví, vyhláškou č. 410/2009 Sb. a Českými účetními standardy (dále jen „ČÚS“). Majetek se oceňuje pořizovací cenou (dále jen „PC“), reprodukční pořizovací cenou, historickou pořizovací cenou, 1 Kč, vlastními náklady a reálnou hodnotou.

PC je cena, za kterou byl majetek pořízen a zahrnuje také náklady, které souvisí s pořízením daného majetku (poradenské služby, správní poplatky, clo, doprava, montáž, licence, patenty atd.) Touto cenou se oceňuje majetek, který byl pořízen koupí, zhotoven na základě smlouvy o dílo nebo byl pořízený směnou (pokud byla cena ve smlouvě sjednána). Do ocenění se zahrnuje i dotace na pořízení majetku. Pokud se náklady související s pořízením majetku týkají více než jednoho majetku, jsou tyto náklady rozpočítávány poměrem mezi všechny položky majetku nebo jsou jednotlivým položkám majetku rozpočítávány náklady s ohledem na efektivnost.

Reprodukční pořizovací cena je cena, za kterou by byl majetek pořízený v době, kdy se o něm účtuje. Tato cena se používá u majetku, který byl pořízen darem, na finanční leasing, směnou (pokud cena nebyla ve smlouvě sjednána), u majetku vytvořeného vlastní činností a náklady na jeho vytvoření nelze zjistit nebo u majetku, který je nově zjištěný a nezachycený v účetnictví.

Historická pořizovací cena je cena, která je vedená v účetnictví dané účetní jednotky. Touto cenou se oceňuje majetek, který účetní jednotka získala bezúplatným převodem od vybrané účetní jednotky. Tato cena odpovídá ceně, která byla vedena v účetnictví vybrané účetní jednotky.

Ocenění 1 Kč se používá při ocenění kulturních památek, církevních staveb, sbírek muzejní povahy a předmětů kulturní hodnoty.

Vlastními náklady se oceňuje majetek, který si účetní jednotka vytvořila sama vlastní činností a do ocenění vstupují všechny náklady, které souvisí s vytvořením daného majetku.

Reálná hodnota se použije při ocenění majetku, který je určen k prodeji a tato reálná hodnota představuje výši ocenění daného majetku, která byla určena znaleckým posudkem nebo jiným kvalifikovaným odhadem.

Hodnotu ocenění majetku je možno zvýšit o technické zhodnocení. U dlouhodobého nehmotného majetku je možno zvýšit ocenění o technické zhodnocení, pokud náklady na technické zhodnocení přesáhly částku 60 000 Kč a technické zhodnocení je v daném roce uvedeno do užívání. U dlouhodobého hmotného majetku je možno zvýšit ocenění o technické zhodnocení, pokud náklady na technické zhodnocení přesáhly částku 40 000 Kč a technické zhodnocení je v daném roce uvedeno do užívání (Svobodová, 2008).

#### **3.5.4. Čtvrtý článek – oceňování dlouhodobého finančního majetku**

Dlouhodobý finanční majetek se oceňuje buď k okamžiku uskutečnění účetního případu nebo ke dni sestavení účetní závěrky. K okamžiku uskutečnění účetního případu se tento majetek oceňuje PC, pokud se jedná o peněžitý vklad a nepeněžitý vklad, který je krytý movitým nebo nemovitým majetkem. Reprodukční pořizovací cenou se oceňuje bezúplatně nabytý dlouhodobý finanční majetek. PC včetně emisního ážia se oceňují také cenné papíry a podíly.

#### **3.5.5. Pátý článek – evidence majetku**

Třetí část směrnice se věnuje evidenci a odpisování majetku a obsahuje pátý a šestý článek směrnice.

Pátý článek směrnice se zabývá evidencí majetku. Tuto evidenci na krajském úřadě zabezpečují správci majetku prostřednictvím ekonomického modulu MAJ v systému GINIS – EKO, ve kterém jsou zavedeny evidenční karty majetku a provádějí se zde změny zaevidovaných údajů s ohledem na nové skutečnosti. Do evidenčních karet se zapisují povinné údaje, např.: datum pořízení a zařazení majetku do užívání, druh a název majetku, PC, oprávky, syntetický a analytický účet a umístění majetku. Všechny majetek, který je evidovaný v modulu MAJ podléhá inventarizaci a je označen inventárním číslem. V modulu MAJ se neeviduje nehmotný majetek, který byl vytvořen vlastní činností a dlouhodobý finanční majetek mimo majetkových účastí ve společnosti.

#### **3.5.6. Šestý článek – odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku**

Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek se po celou dobu užívání odpisuje rovnoměrným způsobem. Dobu používání majetku a odpisový plán sestavují správci daného majetku. Odpisovaný majetek je zařazen do odpisových skupin dle ČÚS č. 708 – Odpisování dlouhodobého majetku. Odpisová skupina je zapsána na evidenční kartu majetku v modulu MAJ. Odpisový plán je neustále aktualizován a jsou do něj zaznamenávány změny, ke kterým došlo v průběhu používání majetku. Pokud se daný majetek bude používat delší dobu, než je předpokládaná doba užívání majetku dle odpisové skupiny, do které byl majetek zařazen, je tato změna při následující aktualizaci odpisového plánu zaznamenána a doba užívání majetku prodloužena.

O odpisech veškerého majetku, který je veden v účetnictví krajského úřadu, se účtuje měsíčně na základě dokladů z modulu MAJ. Při nabytí majetku včetně technického zhodnocení

se o odpisech daného majetku začíná účtovat k prvnímu dni následujícího měsíce. V případě vyřazení majetku se o odpisech účtuje včetně měsíce, ve kterém byl daný majetek vyřazen.

### **3.5.7. Sedmý článek – Obecné zásady k účtování o majetku**

Čtvrtá část směrnice se zabývá zařazováním a vyřazováním majetku a obsahuje sedmý až jedenáctý článek. Sedmý článek se zabývá obecnými zásadami účtování o majetku.

Účtování o majetku je v kompetenci oddělení účetnictví a metodiky na odboru financí a účtuje se na základě majetkových dokladů, které jsou generovány z modulu MAJ. Účetní tak spolupracují se správcem majetku, jejichž povinností je předat všechny potřebné a důležité podklady k účtování nově zařazeného, vyřazeného nebo přeceněného majetku na reálnou hodnotu do patnáctého dne následujícího měsíce po měsíci, ve kterém došlo k výše zmíněným změnám. Účetní na oddělení účetnictví a metodiky, kteří zaúčtovali tyto změny, jsou povinni předat správci daného majetku kopii dokladu o zaúčtování. Hmotný a nehmotný majetek se zařazuje na syntetické a analytické účty dle účtového rozvrhu krajského úřadu a na podrozvahové účty je účtován drobný hmotný majetek, drobný nehmotný majetek, majetek zapůjčený krajskému úřadu a dlouhodobý majetek, který je předán k hospodaření příspěvkovým organizacím. Evidenci dlouhodobého finančního majetku vede jeho správce v modulu MAJ.

### **3.5.8. Osmý článek – datum uskutečnění účetního případu**

K datu uskutečnění účetního případu se majetek zařazuje a vyřazuje z evidence. Movitý majetek se zařazuje nebo vyřazuje z evidence ke dni, kdy došlo k fyzickému předání, přechodem vlastnických práv k majetku nebo např. k okamžiku zjištění ztráty majetku. U nemovitého majetku je to k okamžiku fyzického předání, datu přechodu vlastnických práv, vydání kolaudačního souhlasu nebo vkladu do katastru nemovitostí (den doručení návrhu na vklad katastrálnímu úřadu). U dlouhodobého finančního majetku se za datum uskutečnění účetního případu považuje den, kdy je zapsána nebo vymazána výše základního kapitálu do obchodního rejstříku.

### **3.5.9. Devátý článek – účetní doklady k účtování o majetku**

Pokud je majetek zařazen nebo vyřazen z evidence nebo je na majetku provedeno technické zhodnocení, je nutné tyto skutečnosti zaúčtovat na základě účetních dokladů. Tyto účetní doklady předává správce majetku, který tyto skutečnosti zaznamenal do modulu MAJ, na oddělení účetnictví a metodiky k zaúčtování.

Mezi tyto doklady patří:

- faktura,
- doklad, který potvrzuje okamžik uskutečnění účetního případu,
- smlouva, pokud je daný majetek zařazený, vyřazený nebo je na něm provedeno technické zhodnocení na základě smlouvy,
- výstupy z modulu MAJ.

Pokud se jedná o zvýšení či snížení dlouhodobého finančního majetku obchodních společností, který je krytý nepeněžitým vkladem, předá správce tohoto majetku na oddělení účetnictví a metodiky tyto doklady:

- u movitých věcí – předávací protokol mezi krajským úřadem a danou obchodní společností a inventární seznam všech předávaných movitých věcí,
- u nemovitých věcí – potvrzení o splacení nepeněžitého vkladu a návrh na vklad do katastru nemovitostí.

#### **3.5.10. Desátý článek – způsoby pořízení a vyřazení majetku**

Majetek lze pořídit mnoha způsoby a mezi ty základní patří:

- koupě,
- vytvoření majetku vlastní činností,
- bezúplatné nabytí majetku (darování),
- zhotovení na základě smlouvy o dílo,
- směna,
- převod na základě právních předpisů,
- rozhodnutí státního orgánu.

Vyřazování majetku se provádí, pokud je daný majetek nepotřebný, odcizený nebo je dále nevyužitelný pro své morální nebo fyzické opotřebení. Vyřazuje se z evidence na základě rozhodnutí orgánu kraje. Orgán kraje nerozhoduje o vyřazení majetku, který byl odcizen nebo bylo u něj zjištěno manko. O vyřazování dlouhodobého finančního majetku může rozhodnout valná hromada.

#### **3.5.11. Jedenáctý článek – zmařené investice**

Zmařenou investicí se rozumí výdaje na pořízení dlouhodobého majetku, které byly vedeny na účtech nedokončeného dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku a dále

nemohla být tato investice dokončena. O zrušení dalšího pokračování této investice rozhodují ty orgány kraje, které rozhodly o jejím zahájení.

### **3.5.12. Dvanáctý článek – závěrečná ustanovení**

Poslední pátá část této směrnice obsahuje poslední článek se závěrečnými ustanoveními. Je zde uvedeno datum účinnosti této směrnice (1. 8. 2018), předmět směrnice, kterým je úprava pravidel pro evidenci a správu majetku na krajském úřadě, odbor odpovědný za zpracování směrnice, kterým je odbor investiční a majetkový a podpis ředitele krajského úřadu.

## **3.6. Interní směrnice účetnictví**

Interní směrnice účetnictví obsahuje veškerá pravidla z oblasti účetnictví, oběhu účetních dokladů a daňových povinností kraje. Směrnice je pro přehlednost a pro svou obsáhlost celkově rozdělena do deseti částí a třiceti čtyř článků. Celá směrnice účetnictví je sepsána v jednom dokumentu. V následující tabulce 3.2 je pro přehlednost shrnutí obsahu celé směrnice účetnictví.

**Tab. 3.2 Shrnutí interní směrnice účetnictví**

<b>Interní směrnice účetnictví</b>	
<b>část interní směrnice</b>	<b>obsah části interní směrnice</b>
1. část – Obecná ustanovení	Úvodní ustanovení
2. část – Vedení účetnictví	Základní ustanovení, způsoby oceňování, evidence majetku, zásoby
3. část – Metody a postupy účtování	Základní metody a postupy účtování
4. část – Oběh účetních dokladů	Náležitosti a oběh účetních dokladů, dodavatelská faktura, platební poukazy a prepoukazy, odběratelská faktura, účetní doklady k účtování o majetku, účetní doklady na úseku platů a odměn, při hotovostních operacích, při bankovních operacích, opravy v účetních záznamech a opravné doklady, archivace, skartace účetních dokladů, vzájemné zúčtování
5. část – Pohledávky a závazky	Evidence pohledávek a závazků, pohledávky, evidence pohledávek v modulu DDP, závazky, zápočet pohledávek a závazků
6. část – Podrozvahové účty	Vymezení podrozvahových účtů



7. část – Účetní závěrky	Měsíční, mezitímní a roční účetní závěrka
8. část – Účetní knihy, účtový rozvrh	Účetní knihy, účtový rozvrh
9. část – Daňové povinnosti kraje	Obecná pravidla a postupy, daň z příjmu právnických osob, daň z nemovitých věcí, daň z přidané hodnoty
10. část – Závěrečná ustanovení	Závěrečná ustanovení

Zdroj: vlastní zpracování

### **3.6.1. První část - obecná ustanovení**

První část směrnice obsahuje první článek, který se zabývá úvodním ustanovením. V úvodním ustanovení je zmíněn pouze předmět směrnice, a to, že směrnice upravuje pravidla postupu krajského úřadu v oblasti účetnictví, oběhu účetních dokladů a daňových povinností kraje.

### **3.6.2. Druhá část - vedení účetnictví**

Druhá část směrnice je tvořena z druhého až pátého článku směrnice.

#### **Základní ustanovení**

Druhý článek se věnuje základním ustanovením v oblasti vedení účetnictví. Kraj je povinen vést účetnictví tak, aby bylo správné, úplné, průkazné, srozumitelné, přehledné a aby podávalo věrný a poctivý obraz o finanční situaci kraje. Účetnictví je vedeno v souladu se zákonem o účetnictví, zákonem o daních z příjmů, zákonem o dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) a ČÚS. Účetnictví, rozpočet, majetek, financování a vykazování DPH je vedeno v ekonomickém informačním systému GINIS – EKO. V tomto systému jsou stanoveny některé metodiky účtování a analytiky u syntetických účtů. Tento systém obsahuje jednotlivé moduly, ve kterých jsou prováděny určené účetní záznamy. Účetními záznamy se rozumí účetní doklady, účetní zápisy, účetní knihy, inventurní soupisy, účtový rozvrh a účetní závěrka. Tyto účetní záznamy jsou na krajském úřadě vedeny v listinné, technické a smíšené formě. Krajský úřad vede účetnictví v plném rozsahu a jeho účetní období se shoduje s kalendářním rokem. Co se týče přepočtu cizí měny na českou měnu, je stanoven pevný kurz, který je používán pro účely oceňování majetku, pohledávek a závazků, pro hotovost, operace ve valutových pokladnách a na devizových účtech. Pevný kurz je vyhlášen Českou národní bankou (dále jen „ČNB“) k prvnímu dni období, ve kterém je tento pevný kurz používán, tj. k 1. 1. daného roku. Výjimkou, kdy se tento pevný kurz nepoužívá jsou operace, kdy je

předem stanoven kurz daný smlouvou nebo obchodními podmínkami. Finanční hospodaření kraje se řídí rozpočtovými pravidly, která řeší hospodaření s rozpočtem a také mimorozpočtové operace, kam patří např. operace s cizími prostředky nebo podnikatelská činnost. Pokud orgány kraje rozhodnou, že kraj bude vykonávat podnikatelskou činnost, je odděleně sledována podnikatelská a hlavní činnost kraje i v systému GINIS – EKO pomocí příslušných analytických a syntetických účtů.

### **Způsoby oceňování**

Třetí článek směrnice se zabývá způsoby oceňování. Oceňování majetku a závazků je prováděno v souladu s § 24 až § 28 zákona o účetnictví a v souladu s vyhláškou č. 410/2009 Sb. Zákon o účetnictví dle § 25 odst. 1 definuje, že:

*„Z jednotlivých složek majetku a závazků se oceňují*

- a) hmotný majetek kromě zásob, s výjimkou hmotného majetku vytvořeného vlastní činností pořizovacími cenami,*
- b) hmotný majetek kromě zásob vytvořený vlastní činností vlastními náklady,*
- c) zásoby, s výjimkou zásob vytvořených vlastní činností pořizovacími cenami,*
- d) zásoby vytvořené vlastní činností vlastními náklady,*
- e) peněžní prostředky a ceniny jejich jmenovitými hodnotami,*
- f) podíly, cenné papíry a deriváty pořizovacími cenami,*
- g) pohledávky při vzniku jmenovitou hodnotou; při nabytí za úplatu nebo vkladem pořizovací cenou; závazky jmenovitou hodnotou,*
- h) nehmotný majetek kromě pohledávek, s výjimkou nehmotného majetku vytvořeného vlastní činností pořizovacími cenami,*
- i) nehmotný majetek kromě pohledávek vytvořený vlastní činností vlastními náklady,*
- j) příchovky zvířat vlastními náklady,*
- k) kulturní památky, sbírky muzejní povahy, předměty kulturní hodnoty a církevní stavby, pokud není známa jejich pořizovací cena, ve výši 1 Kč,*
- l) majetek v případech bezúplatného nabytí, s výjimkou majetku uvedeného pod písmenem e), anebo majetek v případech, kdy vlastní náklady na jeho vytvoření vlastní činností nelze*

*zjistit, a ostatní majetek, který není uveden pod písmeny a) až k), reprodukční pořizovací cenou.“*

Oceňování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku a dlouhodobého finančního majetku upravuje směrnice pro evidenci a správu majetku. Zásoby se oceňují v PC, pohledávky, závazky, peněžní prostředky a ceniny se oceňují jejich jmenovitou hodnotou.

## **Evidence majetku**

Čtvrtý článek se zabývá evidencí majetku. Krajský úřad se pro sledování stavu majetku, jeho přírůstků a úbytků řídí vyhláškou č. 410/2009 Sb., ČÚS a závaznou metodikou, která je stanovena v systému GINIS – EKO. Evidence dlouhodobého majetku je prováděna v modulu MAJ v systému GINIS – EKO. Kromě této evidence v modulu MAJ mohou jednotlivé odbory krajského úřadu evidovat v operativní evidenci další významné skutečnosti, jako jsou např. drobný majetek, který není vedený v podrozvahové evidenci, dále ceniny a pokladní hotovost. Za správné vedení evidence majetku je odpovědný vedoucí odboru, který daný majetek spravuje. Evidenci dlouhodobého hmotného majetku, dlouhodobého nehmotného majetku a dlouhodobého finančního majetku upravuje interní směrnice pro evidenci a správu majetku. V této směrnici jsou uvedeny postupy pro pořizování a vyřazování dlouhodobého majetku.

## **Zásoby**

Pátý článek se zabývá zásobami. Zásoby obsahují materiál do okamžiku jeho spotřeby. Na krajském úřadě se vedou zásoby materiálu jako jsou např. zásoby potravin, kancelářských potřeb, náhradních dílů, obalů, pomocných a provozních látek a dalších movitých věcí, které mají dobu použitelnosti 1 rok a kratší bez ohledu na jejich PC. Zásoby se účtují způsobem B, při pořízení se účtují ihned do spotřeby. Krajský úřad se při účtování zásob řídí ČÚS č. 707 - Zásoby. Během účetního období se zásoby účtují do spotřeby a na konci účetního období ke dni 31. 12. je provedena inventarizace skladu a zásoby materiálu se zaúčtují na příslušný účet 112 – Materiál na skladě na stranu Má dáti (dále jen „MD“) oproti účtu 501 – Spotřeba materiálu na stanů Dal (dále jen „D“). Ostatní zásoby se zaúčtují na účet 139 – Ostatní zásoby na stranu MD oproti účtu 543 – Dary a jiná bezúplatná předání na stranu D. Krajský úřad nemá stanovené normy přirozených úbytků zásob. Vyřazování nepoužitelných zásob se provádí fyzickou likvidací. O stavu zásob je vedena skladová evidence, ze které je možno v průběhu účetního období kdykoliv zjistit skutečný stav zásob. Způsob, jakým se tato skladová evidence vede, stanoví správci majetku.

### 3.6.3. Třetí část - metody a postupy účtování

#### Základní metody a postupy účtování

Třetí část této směrnice obsahuje pouze šestý článek, který se zabývá základními metodami a postupy účtování. Metody a postupy účtování krajského úřadu se řídí ČÚS a vyhláškou č. 410/2009 Sb. U všech účetních případů je zvolen takový postup jejich řešení, který vede k věrnému zobrazení účetního případu. Mezi základní principy vedení účetnictví patří **akruální princip**. Podle tohoto principu je účtováno i na krajském úřadě, tzn. že majetek, závazky, náklady a výnosy jsou zaúčtovány do období, ve kterém vznikly a věcně s ním souvisí.

Další metodou, která je řešena v šestém článku je **časové rozlišení**. Pro časové rozlišení u nákladů se používá účet 381 – Náklady příštích období a pro časové rozlišení výnosů se používá účet 383 – Výnosy příštích období. V souvislosti s každou prováděnou účetní operací časového rozlišení nákladů nebo výnosů je potřeba znát období, ke kterému se daná operace vztahuje, výše částky a za jakým účelem byla tato částka vynaložena. Časové rozlišení se na krajském úřadě neprovádí, pokud se jedná o částky nevýznamné hodnoty (tj. v jednotlivých případech operací částka nepřesáhne hodnotu 50 000 Kč), nebude narušený význam časového rozlišení nákladů a výnosů a pokud se nejedná o cílenou manipulaci s výsledkem hospodaření. Časové rozlišení se provádí vždy k termínu roční účetní závěrky, nemusí se provádět v průběhu roku.

Pro časové rozlišení nákladů a výnosů bylo na krajském úřadě stanoveno několik zásad:

- zásada významnosti – náklady, které byly vynaloženy na získání informace o časovém rozlišení, by neměly být vyšší než výnosy plynoucí z této informace,
- opakující se případy – pravidelně opakující se případy, které jsou ve stejné nebo obdobné výši se nemusí časově rozlišovat (např. pojistné, nájemné, školení),
- dodavatelské faktury s plněním v daném roce – u dodavatelských faktur, které byly na krajský úřad doručeny do termínu pro zpracování řádné účetní závěrky (tj. do 20. 1. následujícího roku), se tyto náklady účtují proti účtu 321, u dodavatelských faktur, které byly na krajský úřad doručeny po tomto termínu, tak se tyto náklady účtují proti dohadným účtům,
- přijaté a poskytnuté dotace – časové rozlišení se provádí u jednotlivých dotací podle jejich druhu a charakteru. Pokud je známa výše přijaté nebo poskytnuté dotace, je provedeno zúčtování přímo do výnosů nebo nákladů, pokud není známa výše přijaté nebo poskytnuté dotace, použijí se dohadné účty. Časové

rozlišení se u dotací používá zejména pro sjednocení poskytnutých dotací jednotlivým partnerům a přijatých dotací od řídicích orgánů v rámci jednoho účetního období.

S časovým rozlišením úzce souvisí také **dohadné účty**. U těchto operací je znám účel, ale neznáme přesnou částku nebo období, ke kterému se tato operace vztahuje. Pro zaúčtování dohadné částky se vychází z dostupných informací, jako jsou např. smlouvy, dodací listy nebo předchozí dodávky. Rozdíl, který vznikne mezi odhadovanou a skutečnou částkou se zaúčtuje do období, ve kterém se daná operace vypořádá. Na krajském úřadě se tyto dohadné položky účtují na účet 388 – Dohadné účty aktivní a účet 389 – Dohadné účty pasivní.

O **opravných položkách** se na krajském úřadě účtuje, pokud dojde k významnému snížení hodnoty majetku, které není trvalé. Významným snížením hodnoty majetku (mimo pohledávek) se rozumí snížení o 20 % hodnoty majetku a více. Pokyn k zaúčtování opravné položky k majetku předává vždy správce majetku oddělení účetnictví a metodiky v okamžiku, kdy ke snížení hodnoty majetku došlo. U pohledávek se opravné položky vytváří v hodnotě 10 % hodnoty pohledávky za každých 90 dní prodlení po datu její splatnosti. Pokyn k zaúčtování opravné položky k pohledávce předává správce pohledávky na oddělení účetnictví a metodiky. Opravné položky k pohledávkám se účtují vždy k datu mezitímních účetních závěrek, které se tvoří čtvrtletně.

Stejně jako opravné položky, tak i **odpisy** představují snížení hodnoty majetku. Na rozdíl od opravných položek, odpisy představují trvalé snížení hodnoty majetku. Odpisy se účtují měsíčně a účtuje je oddělení účetnictví a metodiky, kterému podklady k zaúčtování předává majetkové oddělení, které spadá pod odbor investiční a majetkový. Problematikou odpisů se zabývá interní směrnice pro evidenci a správu majetku. Tato směrnice se zabývá i **oceňováním reálnou hodnotou**, kterou krajský úřad používá pro oceňování veškerého majetku, o jehož prodeji rozhodly orgány kraje.

**Rezervy** se vytváří za účelem krytí vysokých nákladů, které s největší pravděpodobností nastanou v budoucích účetních obdobích. Slouží tak k pokrytí těchto nákladů a výdajů, u kterých je znám jejich účel vzniku, ale není jisté, kdy vzniknou a jaká bude jejich skutečná výše. Na krajském úřadě se rezervy tvoří z titulu soudních sporů, pokrytí penále, odvodů a pokut z neuzavřených kontrol a na budoucí riziko z poskytnutých garancí, kterými mohou být např. ručitelské závazky. Krajský úřad nevytváří rezervy na investice, jako jsou výstavba, modernizace, rekonstrukce apod. Tvorba a zvyšování rezerv se účtují na straně MD

na účet 555 – Tvorba a zúčtování rezerv a na straně D na účet 441 – Rezervy. Čerpání, snížení nebo zrušení rezervy se účtují na straně MD na účet 441 – Rezervy a na straně D na účet 555 – Tvorba a zúčtování rezerv. Krajský úřad se řídí při účtování rezerv ČÚS č. 705, kdy je podle bodu 3.7. písm. a) stanovena hladina významnosti pro účtování o rezervách ve výši 1 % celkových nákladů ve VZZ za období předcházejícího roku. O účtování rezerv rozhoduje příkazce operace, který vede evidenci o vytvořených rezervách a s přihlédnutím k riziku stanovuje v jaké výši, kolik účetních období, jakým způsobem a kdy bude rezerva tvořena. Jednotlivé vytvořené rezervy podléhají inventarizaci.

**Transfery** jsou další důležitou oblastí, která je upravena v této části směrnice. Krajský úřad se při účtování o transferech řídí ČÚS č. 703 – Transfery, ve kterém je upraveno účtování o poskytnutých a přijatých transferech mezi které lze zařadit dotace, dávky a příspěvky. Při účtování každého transferu je důležité rozpoznat, o jaký transfer se jedná a jaký je jeho účel.

#### **3.6.4. Čtvrtá část - oběh účetních dokladů**

Čtvrtá část interní směrnice obsahuje sedmý až osmnáctý článek, ve kterých jsou popsány náležitosti, oběh, opravy, archivace, skartace, vzájemné zúčtování účetních dokladů a popis jednotlivých účetních dokladů.

##### **Náležitosti účetních dokladů**

Sedmý článek směrnice se zabývá náležitostmi účetních dokladů. Účetní doklady jsou průkazné účetní záznamy, ve kterých jsou zaznamenány různé hospodářské operace a jsou důkazem toho, že hospodářská operace nastala. Jsou vedeny v elektronické a papírové podobě. Účetní doklad je tvořen prvotním účetním dokladem a tištěnými doklady ze systému GINIS – EKO. Účetní doklady obsahují všechny náležitosti, které jsou uvedeny v § 11 zákona o účetnictví, a to jsou: označení účetního dokladu, obsah účetního případu a jeho účastníci, okamžik, kdy byl účetní doklad vyhotoven, okamžik, kdy došlo k uskutečnění účetního případu (pokud se neshoduje s okamžikem vyhotovení účetního dokladu, u daňových dokladů se uvádí i datum uskutečnění zdanitelného plnění), peněžní částka a měna, informace o ceně za měrnou jednotku a množství (u daňových dokladů se také uvádí cena bez daně, základ daně, sazba daně a výše daně), podpisový záznam osoby, která je odpovědná za účetní případ (na krajském úřadě to jsou vedoucí jednotlivých odborů) a podpisový záznam osoby, která je odpovědná za jeho zaúčtování (konkrétní účetní na oddělení účetnictví a metodiky). Pokud existují k účetnímu dokladu přílohy, jako jsou např. dodací listy nebo výkaz práce, musí být k účetnímu dokladu doložena tato příloha nebo odkaz, kde je uložena.

## **Vlastní oběh účetních dokladů**

Osmý článek se zabývá vlastním oběhem účetních dokladů na krajském úřadě. Obecně lze oběh účetních dokladů rozdělit do čtyř základních kroků:

- třídění a číslování (rozdělení účetních dokladů z časového a věcného hlediska),
- ověření věcné a formální správnosti účetního dokladu,
- zaúčtování,
- uschování, skartace (Kolektiv autorů, 2010).

Oběh účetních dokladů na krajském úřadě probíhá v souladu s metodikou, která je nastavená v systému GINIS – EKO tak, že všechny úkony musí být prováděny neprodleně, aby bylo možné co nejdříve využívat data jako výstupy z tohoto systému.

## **Dodavatelská faktura**

V devátém článku je popsána dodavatelská faktura a proces jejího zpracování. Pro evidenci dodavatelských faktur je v systému GINIS – EKO zavedený speciální modul KDF, kde se tyto faktury evidují. Dodavatelská faktura může být na krajský úřad doručena v listinné nebo technické formě (e-mail, datová schránka). Za předání faktury na odbor financí k proplacení a za určení správného data splatnosti zodpovídá příkazce operace (zaměstnanec krajského úřadu, který odpovídá za provádění účetních operací). Pokud dojde ke škodě způsobenou pozdním uhrazením faktury a k následnému vyměření penále za nedodržení podmínek, nese odpovědnost zaměstnanec, který tuto škodu způsobil. V případě přijetí upomínek k nezaplaceným fakturám se nejprve v modulu KDF zkontroluje, zda byla faktura přijata a zda je nezaplacená, následně se postoupí upomínka k vyřízení příkazci operace. U dodavatelských faktur, které jsou napsány v cizím jazyce, je příkazce operace povinen zajistit stručný a výstižný překlad obsahu této faktury. U faktur týkajících se autorských práv je nutné, aby příkazce operace označil prodloužení doby archivace faktury po dobu dvaceti let, které následují po roce, ve kterém byla realizace projektu ukončena. U faktur v cizí měně se pro přepočítání na Kč použije pevný kurz.

## **Platební poukazy a prepoukazy**

S dodavatelskou fakturou souvisí platební poukazy a prepoukazy, které definuje desátý článek směrnice. Platební poukazy jsou vystavovány v modulu POU jako příjmové a výdajové poukazy a jsou vyhotovovány odpovědnými zaměstnanci na základě smluv a nároků, které vznikly z rozpočtu, splátkových kalendářů nebo jiných podkladů. Prepoukazy jsou používány

k převodu finančních prostředků mezi účty v modulu PRE. Vždy je vystaven na základě vlastních podkladů jeden převodní příjmový poukaz a jeden výdajový poukaz se stejnou částkou a textem. Pokud se převádějí finanční prostředky mezi bankovními účty různých bank nebo finanční prostředky obcí či příspěvkových organizací, musí dojít k zaúčtování tohoto finančního převodu během jednoho měsíce, a to nejpozději dva pracovní dny před koncem měsíce.

### **Odběratelská faktura**

Jedenáctý článek se zabývá průběhem vystavování a zpracování odběratelské faktury. Vystavování, evidování, zaúčtování a úhrada odběratelských faktur se provádí ve speciálním modulu KOF v systému GINIS – EKO, ve kterém je uveden proces zpracování a oběh odběratelské faktury. Za správný obsah faktury odpovídá příkazce operace a za formální stránku faktury a její vydání je odpovědný příslušný zaměstnanec oddělení účetnictví a metodiky.

Mezi náležitosti odběratelské faktury patří:

- název a sídlo krajského úřadu,
- daňové identifikační číslo krajského úřadu,
- název a sídlo odběratele,
- daňové identifikační číslo odběratele (pokud je plátcem DPH),
- identifikační číslo odběratele,
- pořadové číslo účetního dokladu,
- rozsah a předmět plnění,
- cena,
- datum splatnosti,
- bankovní spojení,
- penalizační ustanovení v případě nedodržení obchodních podmínek.

### **Účetní doklady k účtování o majetku**

Dvanáctý článek se věnuje účetním dokladům k účtování o majetku. Obecné zásady a účetní doklady k účtování o majetku jsou uvedeny a podrobně stanoveny v interní směrnici pro evidenci a správu majetku. Krajský úřad se při účtování o dlouhodobém hmotném majetku a dlouhodobém nehmotném majetku řídí ČÚS č. 710 – Dlouhodobý nehmotný majetek



a dlouhodobý hmotný majetek. Evidenci majetku provádějí správci majetku v modulu MAJ. V tomto modulu se také účtuje o majetku.

### **Účetní doklady na úseku platů a odměn**

Třináctý článek se zabývá účetními doklady na úseku platů a odměn. Mezi podklady pro účtování o platech a odměnách patří výplatní listina, rekapitulace vyplacených platů a odměn a elektronické výstupy z informačního systému „KS mzdy PROFI“, které jsou automaticky proúčtovány i v modulu GIN/UCR v systému GINIS – EKO. Rekapitulace vyplacených platů a odměn je zpracovávána mzdovou účetní na oddělení personálního odboru kanceláře ředitele krajského úřadu a je předána na oddělení účetnictví a metodiky k zaúčtování.

### **Účetní doklady při hotovostních operacích**

Čtrnáctý článek se zabývá účetními doklady při hotovostních operacích. Tento článek je mnohem rozsáhlejší než ostatní články a je rozdělený do tematických částí. **Předpokladní doklady** jsou doklady, které se vydávají ke každému příjmovému pokladnímu dokladu a výdajovému pokladnímu dokladu. Z důvodů snížení rizika jsou od sebe odděleny pokladní a účetní operace v systému GINIS – EKO, a proto je také zaveden modul PPD. Předpokladní doklady vyhotovují zaměstnanci na oddělení účetnictví a metodiky a jsou předávány do pokladny k úhradě nebo k převzetí hotovosti do pokladny. V další části se tento článek zabývá **realizací pokladních operací**. Pokladní operace zajišťuje pokladník nebo jeho zástupce, se kterými je sepsána dohoda o hmotné odpovědnosti. Pokladní operace jsou zajišťovány v modulu POK, kde se zaúčtování jednotlivých operací provede pomocí zvolených předkontací a vygenerovaných účetních zápisů do deníku účetních zápisů. Pokladník a jeho zástupce se řídí příslušnými ustanoveními zákona č. 136/2011 Sb., o oběhu bankovek a mincí. Další částí je **pokladní kniha**, do které se vedou záznamy o pokladních operacích chronologicky. Pokladní limit zůstatku hotovosti vždy určuje na začátku účetního období vedoucí oddělení účetnictví a metodiky a schvaluje ho ředitel krajského úřadu. Pro korunové a valutové pokladny je vedena každá pokladní kniha zvlášť. U valutových pokladen je vždy v pokladní knize uveden u cizí měny i její kurz. Jednotlivé převody hotovosti mezi valutovou pokladnou a korunovou pokladnou schvaluje vedoucí oddělení účetnictví a metodiky. **Příjmové pokladní doklady** umožňují identifikaci příjmů do pokladny, jejich zaúčtování a následně jsou tyto doklady předávány pokladníkovi spolu s příjmovým předpokladním dokladem a s vkladem do pokladny. Pokud pokladník nemůže identifikovat na základě čeho má vložit hotovost do pokladny, je povinností oddělení účetnictví a metodiky tento vklad

před přijetím do pokladny identifikovat. V případě výdaje hotovosti z pokladny se vystavují **výdajové pokladní doklady** spolu s výdajovým předpokladním dokladem. S výdaji z pokladny souvisí i **zálohy na výdaje**. Tyto zálohy se poskytují jen v odůvodněných případech, a to na cestovní výdaje, drobný nákup a výdaje a na plat. Záloha na cestovní výdaje se poskytuje zaměstnanci na základě vyplněného cestovního příkazu a průvodního listu k účetnímu dokladu, ve kterém je stanovena výše zálohy. Záloha na cestovní výdaje se poskytuje vždy před zahájením pracovní cesty. Záloha na drobný nákup a výdaje se poskytuje na základě žádosti o poskytnutí zálohy a průvodního listu, ve kterém je uvedeno rozpočtové krytí výdajových položek. Tato záloha se poskytuje až do výše 20 000 Kč, ve výjimečných případech po schválení ředitelem krajského úřadu je možno tento limit překročit a poskytnout tak vyšší zálohu. Záloha na drobný nákup a výdaj musí být vyúčtována nejpozději do patnácti kalendářních dní ode dne jejího poskytnutí. Pokud nelze uskutečnit výdaj, na který byla záloha poskytnuta, je zaměstnanec povinen tuto zálohu vrátit do dvou pracovních dnů po zjištění této skutečnosti. Další záloha na drobný nákup a výdaje může být zaměstnanci poskytnuta až po vyúčtování předešlé zálohy na drobný nákup a výdaje. Záloha na plat se poskytuje na základě žádosti o poskytnutí mimořádné zálohy a za podmínek, které stanovuje zákoník práce. Tuto žádost vždy schvaluje ředitel krajského úřadu. Další dílčí částí článku jsou **kolky**. Nákup kolků zajišťuje odbor financí, prostřednictvím pokladny jsou kolky vydávány určeným zaměstnancům na základě žádosti podepsané vedoucím odboru, pod který určený zaměstnanec spadá. Pokladník vede evidenci kolků na evidenčním listě, který musí vždy do pátého kalendářního dne v následujícím měsíci předat na oddělení účetnictví a metodiky k zaúčtování. Pokud jsou na krajském úřadě evidovány i **ostatní ceniny**, je nutné zajistit jejich evidenci a všechny činnosti s nimi spojené jako jsou např. hmotná odpovědnost, evidence o vydávání cenin a vyhotovování podkladů pro zaúčtování spotřebovaných cenin do nákladů. Mezi tyto ostatní ceniny lze zařadit např. dárkové poukazy, poukazy nebo vstupenky. Na krajském úřadě jsou také zřízeny příruční pokladny, které jsou na jednotlivých odborech zřízeny z důvodu snadnějšího výběru správních poplatků. Z důvodu bezpečnosti jsou u příručních pokladen stanoveny limity hotovosti a termíny, kdy se hotovost odvádí do pokladny. Maximální výše hotovosti v příruční pokladně je 10 000 Kč a hotovost se odvádí do pokladny minimálně jednou za měsíc do desátého dne následujícího měsíce. Se zaměstnanci, kteří jsou odpovědní za výběr hotovosti do příruční pokladny, je sepsána dohoda o hmotné odpovědnosti, tito zaměstnanci jsou povinni vést evidenci o přijatých a odvedených platbách do příruční pokladny, dodržovat stanovený limit hotovosti a termín odvodu hotovosti do pokladny. **Inventarizace pokladní hotovosti** se provádí jak v korunové, tak i ve valutové

pokladně. Fyzická a dokladová inventura se provádí namátkově minimálně čtyřikrát ročně a termín určí buď ředitel krajského úřadu nebo vedoucí odboru financí. Inventarizace pokladní hotovosti se provádí vždy, když dojde ke změně pokladníka. Jednotlivé práce při inventarizaci řídí předseda inventarizační komise. Členové této komise nejprve přepočítají pokladní hotovost a následně ji porovnají se stavem v pokladní knize a se stavem v účetnictví. Zjištěná skutečnost je zaznamenána v inventurním soupise, kde se vyčíslí případný inventarizační schodek nebo přebytek. V případě přebytku se vystaví příjmový pokladní doklad a v případě inventarizačního schodku je zaúčtována pohledávka za pokladníkem, který je povinen tento schodek uhradit ve stanoveném termínu. Předseda inventarizační komise je povinen o výsledky inventarizace informovat vedoucího odboru financí.

### **Účetní doklady při bankovních operacích**

Patnáctý článek směrnice se zabývá účetními doklady při bankovních operacích. Bankovní operace jsou v systému GINIS – EKO uskutečňovány pomocí modulu BUC, který slouží pro komunikaci s bankou. Bankovními operacemi se detailněji zabývá interní směrnice pro finanční řízení. Podkladem pro účtování o bankovních operacích jsou bankovní výpisy, které jsou generovány při pohybu na bankovních účtech a také slouží jako podklad pro odsouhlasování zůstatků na bankovních účtech. Krajský úřad má zřízeno mnoho bankovních účtů, které mají různou povahu jako jsou např. základní běžný účet, bankovní účet peněžních fondů nebo termínovaných vkladů.

### **Opravy v účetních záznamech a opravné doklady**

Šestnáctý článek se zabývá opravami v účetních záznamech a opravnými doklady. Účetní doklady lze opravovat jedině takovým způsobem, aby i nadále byl účetní doklad správný, úplný a průkazný. Chybný zápis se přeškrtně tenkou čarou tak, aby byl i nadále čitelný a vedle něj se napíše nový opravený zápis spolu s poznámkou o provedení opravy a podpisem zaměstnance, který je za tuto opravu odpovědný. V případě závažných oprav, jakou je oprava částky, se k poznámce napíše i datum provedení opravy. Opravy zaúčtovaných účetních dokladů v účetních knihách se provádějí pomocí opravných účetních dokladů a pokud je to možné, tak se provádí párování na původní opravovaný účetní doklad.

### **Archivace a skartace účetních dokladů**

Sedmnáctý článek se věnuje archivaci a skartaci účetních dokladů. Archivace se na krajském úřadě řídí podle § 31 a § 32 zákona o účetnictví. Účetní písemnosti jsou uschovávány do archivu a před jejich uložením musí být uspořádány a zabezpečeny proti

poškození, ztrátě nebo zničení. Na krajském úřadě jsou dodržovány určité zásady pro uschovu účetních záznamů. Nejméně po dobu pěti let následujících po roce provedení inventarizace jsou uschovávány doklady o provedené inventarizaci včetně inventarizačních soupisů. Mezitímní účetní závěrky a daňové doklady se uschovávají po dobu deseti let následujících po roce, kterého se týkají. Roční účetní závěrky, účetní doklady, účtové rozvrhy, účetní knihy, účetní deníky, příjmové pokladní doklady a výdajové pokladní doklady se uschovávají po dobu patnácti let následujících po roce, kterého se týkají. Účetní doklady a jiné účetní záznamy týkající se autorských práv jsou uschovávány po dobu, kdy trvají tato práva a povinnosti vést účetnictví. Účetní doklady týkající se projektů, které jsou financovány z evropských finančních zdrojů, se uschovávají po dobu dvaceti let následujících po roce, ve kterém je realizace projektu dokončena.

### **Vzájemné zúčtování**

Osmnáctý článek a také poslední článek čtvrté části této směrnice se zabývá vzájemným zúčtováním. Vzájemné zúčtování se řídí § 68 vyhlášky č. 410/2009 Sb., která stanovuje, že např. za porušení vzájemného zúčtování v účetnictví a v účetní závěrce se nepovažuje zúčtování doměrků a vratek k dani z příjmu, zúčtování opravných položek, rezerv, vzájemný zápočet pohledávek a závazků nebo inventarizačních rozdílů, které vznikly neúmyslnou záměnou druhů zásob ve stejném inventarizačním období.

#### **3.6.5. Pátá část - pohledávky a závazky**

Pátá část interní směrnice o účetnictví je tvořena pěti články, ve kterých je rozebrána problematika pohledávek, závazků, evidence pohledávek a závazků a zápočet pohledávek a závazků.

### **Evidence pohledávek a závazků**

Devatenáctý článek se zabývá evidencí pohledávek a závazků. Pohledávky a závazky jsou evidovány v elektronické evidenci oddělením účetnictví a metodiky v modulech systému GINIS – EKO a jsou členěny podle platných účetních předpisů na syntetické účty, které vymezuje směrná účtová osnova a analytické účty, které vymezuje účtový rozvrh krajského úřadu. Správcem pohledávek je příslušný odbor krajského úřadu, který pohledávku věcně spravuje od okamžiku jejího vzniku přes zaúčtování v účetnictví až po okamžik její úhrady. Postup u pohledávek, které nebyly uhrazeny do data splatnosti, je řešen v interní směrnici o správě pohledávek po lhůtě splatnosti. Správcem závazku je příslušný odbor krajského úřadu, kde tento závazek vznikl. Správci tento závazek spravují od okamžiku jeho vzniku přes

zaúčtování v účetnictví až po okamžik jeho úhrady. Za datum uskutečnění účetního případu u závazků se považuje den, kdy je faktura zavedena do modulu KDF a u pohledávek do modulu KOF. U daňových dokladů je datum uskutečnění účetního případu totožné s datem uskutečnění zdanitelného plnění. Krajský úřad se řídí metodikou stanovenou v ČÚS.

## **Pohledávky**

Dvacátý článek se zabývá pohledávkami. Pohledávky z hlavní činnosti jsou evidovány v modulu DDP podle jednotlivých druhů příjmů. Do této skupiny pohledávek jsou zařazeny pokuty, správní poplatky, odvody z fondů příspěvkových organizací a porušení rozpočtové kázně. Pohledávky z obchodního styku jsou evidovány v modulu KOF a jedná se především o odběratelské faktury. Evidence ostatních pohledávek, kam se řadí především podmíněné pohledávky a transfery, se provádí v pomocných evidencích na jednotlivých odborech krajského úřadu a jsou zavedeny do modulu UCT. Opravné položky k pohledávkám vytvářejí správci pohledávek a podklady k zaúčtování předávají oddělení účetnictví a metodiky.

## **Evidence pohledávek v modulu DDP**

Dvacátý první článek se zabývá evidencí pohledávek v modulu DDP, který slouží k evidenci nedaňových příjmů a osvobozených plnění od DPH bez nároku na odpočet daně. Správce pohledávky je povinný neprodleně zavést tuto pohledávku do modulu DDP, ve kterém každý účetní případ musí být doložen jednorázovým předpisem (např. kopie smlouvy nebo fotokopie rozhodnutí ukládající pokutu).

## **Závazky**

Dvacátý druhý článek se zabývá závazky, které jsou evidovány v modulu KDF a jedná se především o dodavatelské faktury. Ostatní závazky jsou evidovány v pomocných evidencích na jednotlivých odborech krajského úřadu. Jedná se především o závazky v oblasti transferů. Ostatní závazky jsou účtovány v modulu UCT na základě předpisných dokladů – Předpis závazku na poskytnutí transferu.

## **Zápočet pohledávek a závazků**

Dvacátý třetí článek se zabývá zápočtem pohledávek a závazků. Zápočet pohledávky lze provést jednostranně, kdy vůli provést zápočet pohledávky projeví jedna ze stran nebo dohodou smluvních stran, kdy se sepiše dohoda o vzájemném započtení. Správce pohledávky zhodnotí, zda může k započtení pohledávky dojít (pokud započtení pohledávky není vyloučeno nebo omezeno) a podá žádost na odbor financí k provedení vzájemného zápočtu. Oddělení

rozpočtu na odboru financí po posouzení této žádosti provede zápočet pohledávky a informuje o něm správce pohledávky.

### **3.6.6. Šestá část – podrozvahové účty**

Šestá část této směrnice obsahuje pouze dvacátý čtvrtý článek směrnice a jsou v něm vymezeny **podrozvahové účty**. Účtování na podrozvahových účtech se řídí vyhláškou č. 410/2009 Sb., ČÚS č. 701 – Účty a zásady účtování na účtech a ČÚS č. 703 – Transfery. Krajský úřad účtuje na podrozvahových účtech o skutečnostech, které jsou důležité pro posouzení majetkové situace krajského úřadu a ekonomických zdrojů. Stavby na podrozvahových účtech jsou obnovovány během celého účetního období, nejpozději ale k 31. 12. daného roku.

#### **Majetek evidovaný na podrozvahových účtech**

Krajský úřad eviduje na účtech 901 – Jiný drobný dlouhodobý nehmotný majetek, 902 – Jiný drobný dlouhodobý hmotný majetek a na 909 – Ostatní majetek, kde se účtuje o dlouhodobém majetku, který je předaný k hospodaření příspěvkovým organizacím kraje a eviduje se v PC. Na podrozvahových účtech 901 a 902 je o přírůstcích nebo úbytcích majetku účtováno průběžně během účetního období a na účtu 909 je o přírůstcích nebo úbytcích majetku účtováno až k datu účetních závěrek (mezitímní a roční).

#### **Vyřazené pohledávky**

Na účtu 905 – Vyřazené pohledávky, eviduje krajský úřad pohledávky, které už nemá nárok vymáhat, ale je zde předpoklad, že pohledávka bude zcela nebo alespoň z části uhrazena. Další skupinou, která se eviduje na účtu 905 jsou pohledávky, které nejsou v rozvaze, ale je potřeba je nadále sledovat. K tomu, aby byla pohledávka přerazena z rozvahové evidence do podrozvahové evidence dává podnět její správce na základě rozhodnutí o odpisu pohledávky.

### **3.6.7. Sedmá část – účetní závěrky**

Sedmá část této interní směrnice se zabývá účetními závěrkami a obsahuje tři články, ve kterých jsou popsány měsíční účetní závěrka, mezitímní účetní závěrka a roční účetní závěrka.

#### **Měsíční účetní závěrka**

Dvacátý pátý článek se zabývá měsíční účetní závěrkou. Krajský úřad sestavuje měsíčně finanční výkaz pro hodnocení rozpočtu územních samosprávných celků, dobrovolných svazků

obcí a regionálních rad a odevzdává ho do Centrálního systému účetních informací státu, (dále jen „CSÚIS“). Tento výkaz sestavuje krajský úřad v souladu s vyhláškou č. 5/2014 Sb., o způsobu, termínech a rozsahu údajů předpokládaných pro hodnocení plnění státního rozpočtu, rozpočtů státních fondů, rozpočtů územních samosprávných celků, rozpočtů dobrovolných svazků obcí a rozpočtů Regionálních rad regionů soudržnosti, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „vyhláška č. 5/2014 Sb.“) za všechny měsíce kromě měsíců ledna a července. Sestavení výkazu po obsahové stránce zajišťuje oddělení rozpočtu, zaúčtování všech účetních operací zajišťuje oddělení účetnictví a metodiky, které také provede kontrolu výkazu u měsíčních zůstatků na bankovních účtech v modulu BUC a po kontrole zašle výkaz do CSÚIS.

### **Mezitímní účetní závěrka**

Dvacátý šestý článek směrnice se zabývá mezitímní účetní závěrkou, kterou krajský úřad sestavuje čtvrtletně. Postup sestavování mezitímní účetní závěrky je stejný jako u měsíční účetní závěrky. Kromě finančních výkazů se zpracovávají také účetní výkazy. Rozsah a obsah výkazů je určen vyhláškou č. 410/2009 Sb. a termíny pro zpracování výkazů jsou určeny ve vyhlášce č. 383/2009 Sb. Při zpracování mezitímní účetní závěrky se tvoří následující výkazy:

- rozvaha,
- výkaz zisku a ztráty,
- příloha,
- finanční výkaz pro hodnocení plnění rozpočtu územních samosprávných celků, dobrovolných svazků obcí a regionálních rad,
- výkazy PAP.

Kromě finančního výkazu a výkazů PAP jsou ostatní výkazy zveřejňovány do deseti pracovních dní po jejich zpracování na webových stránkách krajského úřadu, kde je také dostupná i aktuální mezitímní účetní závěrka a pak i roční účetní závěrka.

### **Roční účetní závěrka**

Dvacátý sedmý článek se zabývá roční účetní závěrkou, která zaručuje, že údaje zaúčtované v účetních knihách během celého běžného účetního období jsou správné, srozumitelné, průkazné a úplné. Roční účetní závěrka musí být zpracována ve stanovených termínech, které jsou dány ve vyhlášce č. 383/2009 Sb., ve vyhlášce č. 5/2014 Sb.

a v požadovaném rozsahu, který je dán vyhláškou č. 410/2009 Sb. Při zpracování roční účetní závěrky se tvoří následující výkazy:

- rozvaha,
- výkaz zisku a ztráty,
- příloha,
- finanční výkaz pro hodnocení plnění rozpočtu územních samosprávných celků, dobrovolných svazků obcí a regionálních rad,
- přehled o peněžních tocích,
- přehled o změnách vlastního kapitálu,
- výkazy PAP.

Všechny tyto výkazy kromě výkazů PAP jsou do deseti pracovních dní po jejich zpracování zveřejňovány na webových stránkách krajského úřadu. Odbor financí každoročně zpracovává závazný harmonogram zpracování roční účetní závěrky k zajištění uzávěrkových prací, zaúčtování všech účetních případů a financování k závěru roku. Způsob účtování v rámci roční účetní závěrky se řídí vyhláškou č. 410/2009 Sb. a ČÚS. Roční účetní závěrku schvaluje zastupitelstvo a postup schvalování se řídí Jednacím řádem zastupitelstva kraje a výborů zastupitelstva kraje a dále je tento postup uveden ve vyhlášce č. 220/2013 Sb., o požadavcích na schvalování účetních závěrek některých vybraných účetních jednotek. Informace o tom, zda byla nebo nebyla roční účetní závěrka schválena, se vkládá do CSÚIS.

### **3.6.8. Osmá část – účetní knihy a účtový rozvrh**

Osmá část této směrnice obsahuje dva články a zabývá se účetními knhami a účtovým rozvrhem krajského úřadu.

#### **Účetní knihy**

Dvacátý osmý článek směrnice se zabývá účetními knhami, které krajský úřad vede v modulech systému GINIS – EKO: hlavní kniha a deníky (deník došlých faktur, deník odeslaných faktur, pokladní deník atd.) V denících jsou účetní zápisy uspořádány z časového hlediska (chronologicky, jak za sebou v čase následují) a v hlavní knize jsou účetní zápisy uspořádány z věcného hlediska (systematicky). Hlavní kniha obsahuje syntetické, analytické a podrozvahové účty podle účtového rozvrhu krajského úřadu. Všechny účetní knihy se vedou v elektronické podobě. V papírové a elektronické podobě jsou účetní závěrky a výkazy PAP.



## **Účtový rozvrh**

Dvacátý devátý článek směrnice se zabývá účtovým rozvrhem krajského úřadu, který je sestaven v souladu s právními předpisy a vychází ze směrné účtové osnovy danou vyhláškou č. 410/2009 Sb. Účtový rozvrh obsahuje všechny potřebné analytické a syntetické účty k zaúčtování všech účetních operací a sestavení účetní závěrky. Syntetické účty vycházejí ze směrné účtové osnovy a analytické účty si krajský úřad vytváří sám dle potřeb oddělení účetnictví a metodiky. Analytické účty lze rozdělit do dvou skupin, kdy v první skupině jsou doporučené analytické účty, které si oddělení účetnictví a metodiky stanoví samo a druhou skupinou jsou závazné analytické účty, které slouží pro sjednocení automatizované závěrky, okruhů účtování a kontrolních chodů z hlediska celostátně závazných výstupů účetních a finančních výkazů. Účtový rozvrh krajského úřadu je v plném a zjednodušeném rozsahu. Účtový rozvrh v plném rozsahu je pouze v elektronické podobě v systému GINIS – EKO a ve zjednodušeném rozsahu je tištěn vždy na začátku nového účetního období. Účtový rozvrh schvaluje vždy na začátku účetního období vedoucí oddělení účetnictví a metodiky, v průběhu účetního období se účtový rozvrh pravidelně doplňuje podle potřeb oddělení účetnictví a metodiky a aktualizuje se. K roční účetní závěrce se vždy přikládá konečná verze účtového rozvrhu daného účetního období, která je platná k 31. 12. daného roku.

### **3.6.9. Devátá část – daňové povinnosti krajského úřadu**

Devátá část směrnice obsahuje čtyři články, které se zabývají obecnými pravidly a postupy, daní z příjmu právnických osob, daní z nemovitých věcí a DPH.

#### **Obecná pravidla a postupy**

Tricátý článek této směrnice se zabývá obecnými pravidly a postupy v oblasti daňových povinností krajského úřadu. Krajský úřad je registrovaným poplatníkem k dani z příjmu právnických osob, dani z nemovitých věcí a k DPH, kdy se při plnění těchto daňových povinností řídí právními předpisy v daňové oblasti, daňovým řádem a metodikou Finanční správy České republiky. Pro každou daň je stanovena registrační povinnost, sazby daně, uplatňování daně, její výpočet, okamžik vzniku i zániku daňové povinnosti a příslušné sankce za neplnění daňové povinnosti. Jako podklad pro zpracování daňových přiznání a hlášení slouží majetkové a účetní evidence. Daňová přiznání a hlášení zpracovávají pověřeni zaměstnanci na odboru financí nebo daňový poradce a podepisuje je hejtman kraje. V daňovém řádu jsou stanoveny termíny, způsob a forma podání daňových přiznání a hlášení. Finanční prostředky

k úhradě daní krajského úřadu jsou zajišťovány v souladu s rozpočtem kraje. Tento rozpočet pro daňové povinnosti krajského úřadu je zpracován v interní směrnici rozpočtu.

### **Daň z příjmu právnických osob**

Třicátý první článek směrnice se zabývá daní z příjmu právnických osob, která je upravena zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Krajský úřad je povinen vést účetnictví tak, aby k 31. 12. daného roku byly příjmy i výdaje rozděleny na příjmy a výdaje, které jsou předmětem daně z příjmů právnických osob a příjmy a výdaje, které nejsou předmětem daně z příjmů právnických osob nebo jsou od ní osvobozeny. Předmětem daně z příjmů právnických osob jsou příjmy z nakládání s majetkem (prodej, pronájem), příjmy z prodeje materiálu nebo zboží, příjmy z poskytování služeb (služby s charakterem podnikatelské činnosti), příjmy z reklamy, úroky a bezúplatné příjmy (dary přijaté příspěvkovými organizacemi kraje do vlastnictví zřizovatele a výnosy z prodeje svěřeného majetku). Daňové přiznání k dani z příjmu krajského úřadu je zpracováváno a podáváno daňovým poradcem.

### **Daň z nemovitých věcí**

Třicátý druhý článek směrnice se věnuje dani z nemovitých věcí, která je upravena zákonem č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí. Předmětem daně z nemovitých věcí krajského úřadu jsou pozemky a stavby ve vlastnictví kraje, které se nacházejí mimo územní obvod kraje, které nesplňují podmínky osvobození, pozemky nacházející se v územním obvodu kraje, které jsou využívány pro podnikatelskou činnost nebo jsou pronajímány. Poplatníkem daně z nemovitých věcí je vlastník a nájemce nemovitostí, tedy krajský úřad. Podklady pro zpracování daňového přiznání k dani z nemovitých věcí eviduje správce majetku. Příspěvkové organizace musí plnit vůči krajskému úřadu evidenční a informační povinnost. Daňové přiznání je zpracováno přes webovou aplikaci Finanční správy EPO a podává ho pověřený zaměstnanec na odboru financí.

### **Daň z přidané hodnoty (DPH)**

Třicátý třetí článek směrnice se zabývá DPH. DPH je upravena zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Plátce DPH je povinen řídit se Směrnicí Rady 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Krajský úřad se stal poplatníkem DPH od 1. 7. 2009. Předmětem DPH je dodávání zboží a poskytování služeb za úplatu bez ohledu na účel a výsledek. DPH nepodléhá poskytování dotací z veřejných rozpočtů, poskytování příspěvků na provoz vlastní příspěvkové organizace,

kauce, náhrady škod, smluvní pokuty, penále a úplaty vybírané za výkon působnosti v oblasti veřejné správy. Jako podklad pro zpracování daňového přiznání a doprovodných hlášení (kontrolní a souhrnné hlášení) jsou majetkové a účetní evidence. Evidence pro účely DPH je v systému GINIS – EKO prováděna pomocí záznamových jednotek. Číselník těchto záznamových jednotek je součástí účtového rozvrhu krajského úřadu. Daňové přiznání a doprovodná hlášení jsou zpracovávána v systému GINIS – EKO a podávána odpovědným zaměstnancem oddělení účetnictví a metodiky prostřednictvím webové aplikace Finanční správy EPO.

#### **3.6.10. Desátá část – závěrečná ustanovení**

Poslední část této směrnice obsahuje poslední článek směrnice, ve kterém je napsán předmět směrnice, datum nabytí účinnosti, odbor odpovědný za zpracování interní směrnice a podpis ředitele krajského úřadu.

## **4. Vyhodnocení a doporučení pro interní směrnice krajského úřadu**

Ve čtvrté kapitole bakalářské práce je provedeno vyhodnocení a následné doporučení všech tří popisovaných interních směrnic ve třetí kapitole.

### **4.1. Interní směrnice k inventarizaci**

Interní směrnice k inventarizaci je sepsána v samostatném dokumentu a je přehledně rozdělena do čtyř článků, které na sebe logicky navazují. Směrnice působí na první pohled přehledně a upraveně. I když má směrnice jen čtyři stránky, chybí zde číslování stránek stejně jako u ostatních směrnic. První a poslední článek směrnice tvoří záhlaví a zápatí směrnice a jsou po informativní stránce nedostačující.

V záhlaví chybí název směrnice, její číselné označení, název a sídlo účetní jednotky, odbor odpovědný za její zpracování a přesné datum (den, měsíc a rok) vydání a účinnosti směrnice. Je zde uveden pouze předmět směrnice.

Základní ustanovení ve druhém článku upravují, jakými právními předpisy se směrnice řídí, kdy se provádí inventarizace a také je vysvětleno několik pojmů. Tyto pojmy jsou vysvětleny pro účel této směrnice, ale některé nejsou dále ve směrnici vůbec použity (např. inventarizační identifikátor).

Třetí a také nejobsáhlejší článek směrnice upravuje inventarizační činnosti a srozumitelně specifikuje proces inventarizace na krajském úřadě v několika odstavcích.

Mezi pozitiva směrnice lze zařadit výčet účastníků procesu inventarizace a jejich práv a povinností a vymezení všech členů hlavní inventarizační komise. Nedostatkem směrnice je zmínka o tom, že dílčí inventarizační komise je tvořena minimálně pěti členy ve složení předseda a členové, z čehož se nedá zjistit, jaké jsou podmínky pro přesné složení této komise.

Směrnice by se měla doplnit o postup při jmenování dalšího člena do inventarizační komise v případě, že by se jeden člen stávající inventarizační komise nemohl účastnit z důvodů nemoci nebo jiných vážných důvodů.

Dalším nedostatkem směrnice je, že neuvádí způsob, jakým se na krajském úřadě postupuje při vypořádání s manky a škodami u všech druhů majetku, za který odpovídají jejich správci. U pohledávek, které mají v jednotlivých případech vyšší hodnotu než 5 000 000 Kč

a závazků, které mají v jednotlivých případech vyšší hodnotu než 10 000 000 Kč, se zasílají ověřovací dopisy. Směrnice neuvádí, jak postupovat v případě, když evidence na straně odběratele a dodavatele nesouhlasí.

Poslední článek směrnice se zabývá závěrečnými ustanoveními a představuje zápatí směrnice, které je po informativní stránce nedostačující. V závěrečných ustanoveních je uveden předmět interní směrnice k inventarizaci, přesné datum účinnosti směrnice (1. 8. 2018), podpis ředitele krajského úřadu a odbor krajského úřadu, který je odpovědný za zpracování interní směrnice k inventarizaci (odbor financí). Není uvedeno datum a místo vydání směrnice, počet stran a seznam možných příloh.

### **Doporučení pro interní směrnici k inventarizaci**

Ve směrnici k inventarizaci by bylo vhodné upravit záhlaví a zápatí směrnice tak, aby obsahovalo všechny důležité informace. Vzor pro interní směrnici k inventarizaci je vytvořen v Příloze č. 3. Směrnici by bylo vhodné doplnit o podmínky pro složení členů dílčí inventarizační komise, postup pro jmenování nového člena dílčí inventarizační komise a o postup při ověřování stavu pohledávek a závazků v případě, že evidence na straně odběratele a dodavatele nesouhlasí.

## **4.2. Interní směrnice pro evidenci a správu majetku**

Interní směrnice pro evidenci a správu majetku je sepsána v samostatném dokumentu a je rozdělena do pěti tematických částí a dvanácti článků. Směrnice působí na první pohled přehledně a upraveně.

První část se zabývá úvodními ustanoveními a obsahuje pouze první článek. V prvním článku je uveden předmět směrnice, tj. úprava pravidel pro vedení evidence a nakládání s majetkem. Tato první část představuje záhlaví směrnice, které je po informativní stránce nedostačující. Chybí název směrnice, její číselné označení, název a sídlo účetní jednotky, odbor odpovědný za její zpracování a celé datum (den, měsíc a rok) vydání a účinnosti směrnice.

Druhá část směrnice se zabývá druhy a oceňováním majetku a skládá se z druhého až čtvrtého článku směrnice. V druhém článku je provedeno rozdělení majetku podle právních předpisů. Třetí článek popisuje problematiku oceňování hmotného a nehmotného majetku. V tomto článku jsou zmíněny právní předpisy, podle kterých se správci majetku řídí při oceňování a jakými hodnotami se majetek oceňuje (PC, reprodukční pořizovací cena, historická

pořizovací cena, 1 Kč, vlastní náklady a reálná hodnota). Pozitivem třetího článku je, že je v něm velmi podrobně vymezeno, co se zahrnuje a nezahrnuje do ocenění majetku a není tak potřeba v případě nutnosti pracovat s uvedenými právními předpisy, ale vše je na jednom místě ve směrnici uvedeno. Čtvrtý článek se zabývá oceňováním dlouhodobého finančního majetku.

Třetí část směrnice se zabývá evidencí a odpisováním majetku a obsahuje pátý a šestý článek směrnice, ve kterých je tato problematika vymezena. Pátý článek vymezuje evidenci majetku, kterou na krajském úřadě zajišťují správci daného majetku v modulu MAJ v systému GINIS – EKO. Přínosem je jasné vymezení majetku, který se v modulu MAJ eviduje.

Ve čtvrté části směrnice je popsáno zařazování a vyřazování majetku z evidence. Tato část směrnice je nejobsáhlejší, protože zahrnuje sedmý až jedenáctý článek směrnice a je dobře zpracována. V desátém článku není uveden konkrétní orgán kraje, který rozhoduje o vyřazování majetku z evidence.

Pátá část směrnice je poslední částí a obsahuje dvanáctý článek směrnice se závěrečnými ustanoveními. Tato část tvoří tzv. zápatí směrnice a obsahuje celé datum účinnosti směrnice (1. 8. 2018), odbor, který je odpovědný za zpracování směrnice (odbor investiční a majetkový), předmět směrnice a podpis ředitele krajského úřadu. V této části chybí datum a místo vydání směrnice, počet stran a seznam možných příloh ke směrnici.

### **Doporučení pro interní směrnici pro evidenci a správu majetku**

Ve směrnici pro evidenci a správu majetku by bylo vhodné upravit záhlaví a zápatí směrnice tak, aby obsahovalo všechny důležité informace. Vzor pro interní směrnici pro evidenci a správu majetku je vytvořen v Příloze č. 2. Do desátého článku směrnice by bylo vhodné doplnit orgán kraje, který rozhoduje o vyřazování majetku z evidence.

## **4.3. Interní směrnice účetnictví**

Interní směrnice účetnictví je zpracována v samostatném dokumentu a je rozdělena do deseti tematických částí a do třiceti čtyř článků. Za nedostatek lze považovat to, že všechna problematika, která je v této interní směrnici řešena, je sepsána pouze v jednom dokumentu. Interní směrnice účetnictví je velmi rozsáhlá, působí na první pohled upraveně, ale je nepřehledná a pracuje se s ní obtížně.

#### **4.3.1. První část – obecná ustanovení**

Záhlaví interní směrnice není dobře zpracované a je po obsahové stránce nedostačující. V záhlaví je uveden pouze předmět interní směrnice. Chybí název směrnice, její číselné označení, název a sídlo účetní jednotky, odbor odpovědný za její zpracování a celé datum (den, měsíc a rok) vydání a účinnosti směrnice.

#### **4.3.2. Druhá část – vedení účetnictví**

Druhá část směrnice se skládá z druhého až pátého článku směrnice. Druhý článek se zabývá základními ustanoveními a popisuje, jakým způsobem krajský úřad vede účetnictví (plný rozsah), jaké je účetní období (kalendářní rok), formy vedení účetních záznamů (listinná, technická a smíšená), stanovy, kterými se tato směrnice řídí a jaký kurz se používá pro přepočítání cizí měny na českou měnu (pevný kurz). Používání pevného kurzu stanoveného ČNB k 1. 1. daného účetního období lze považovat za lepší způsob pro přepočítání na českou měnu, než je používání aktuálního kurzu pro přepočítání cizí měny na českou měnu. Jelikož se kurzy měn neustále mění, lze tedy předpokládat, že při používání pevného kurzu pro přepočítání může docházet k méně častým chybám při účtování než při používání aktuálních kurzů cizích měn.

Ve třetím a čtvrtém článku jsou zmíněny způsoby oceňování a evidence majetku, což dále rozvádí interní směrnice pro evidenci a správu majetku.

Pátý článek je o zásobách a jejich účtování na krajském úřadě. Zásoby se mohou účtovat dvěma způsoby: způsobem A nebo způsobem B. Způsob A je výhodnější v tom, že přímo na jednotlivých účtech konkrétních druhů zásob lze okamžitě zjistit jejich skutečný stav. Způsob B je méně náročnější, jelikož se během účetního období účtuje spotřeba zásob na nákladové účty a až na konci účetního období se zaúčtuje konečný stav zásob na jednotlivé účty konkrétních druhů zásob (Sedláček, 2017). Na krajském úřadě se používá způsob B, který je vhodný právě pro účtování těch druhů zásob, které jsou na krajském úřadě evidovány (kancelářské potřeby, potraviny, různý pomocný materiál atd.). I když je způsob A oproti způsobu B přehlednější pro okamžité zjištění stavu konkrétního druhu zásob, tak je na krajském úřadě vedena podrobná skladová evidence, kde se dá tento přesný stav daného druhu zásob zjistit a lze tedy říci, že tuto výhodu, kterou má způsob A oproti způsobu B nahrazuje právě tato podrobná skladová evidence vedená na krajském úřadě.

#### **4.3.3. Třetí část – metody a postupy účtování**

Třetí část směrnice obsahuje pouze šestý článek, který se zabývá základními metodami a postupy účtování. Tento článek je velice obsáhlý, jelikož zmiňuje aktuální princip účtování,

časové rozlišení nákladů a výnosů a stanovené zásady pro časové rozlišení, dohadné účty, opravné položky, odpisy, rezervy a transfery. Vše je ve třetí části směrnice srozumitelně vysvětleno.

#### **4.3.4. Čtvrtá část – oběh účetních dokladů**

Čtvrtá část směrnice je o oběhu účetních dokladů a je velice obsáhlá, jelikož se skládá z dvanácti článků. Jsou v ní vymezeny náležitosti, oběh, opravy, archivace, skartace, vzájemné zúčtování účetních dokladů a popis jednotlivých účetních dokladů.

Osmý článek je o vlastním oběhu účetních dokladů, kde je obecně popsán proces tohoto oběhu, ale chybí zde aplikace procesu přímo na krajský úřad. Jelikož se oběh účetních dokladů liší na každém oddělení, bylo by vhodné pro lepší orientaci doplnit jaký je proces schvalování těchto dokladů v systému GINIS – EKO.

V devátém článku je popsána dodavatelská faktura a proces jejího zpracování. Odběratelská faktura a proces jejího zpracování je popsána v jedenáctém článku směrnice. Výhodou je, že k procesu zpracování odběratelské faktury je připsán i výčet všech náležitostí této faktury.

Ve dvanáctém článku směrnice je uvedeno, že účetní doklady k účtování o majetku jsou podrobně upraveny v interní směrnici pro evidenci a správu majetku.

Účetní doklady při hotovostních operacích jsou řešeny ve čtrnáctém článku směrnice, který je také nejobsáhlejší článkem v této části. Jsou zde jasné vymezeny a popsány předpokladní doklady, pokladní operace, funkce pokladní knihy, příjmové a výdajové pokladní doklady, výše a předmět poskytování záloh na výdaje, kolky a vymezení ostatních cenin.

Patnáctý článek se zabývá účetními doklady při bankovních operacích, které jsou ale blíže řešeny v interní směrnici pro finanční řízení.

V posledních třech článcích je řešena problematika oprav v účetních záznamech, opravných dokladů, procesu archivace a skartace účetních dokladů a vzájemného zúčtování. Tyto články jsou zpracovány dobře a není třeba nic doplnit.

#### **4.3.5. Pátá část – pohledávky a závazky**

Pátou část směrnice tvoří devatenáctý až dvacátý třetí článek směrnice a zabývá se pohledávkami a závazky na krajském úřadě.



Devatenáctý článek podrobně popisuje evidenci pohledávek a závazků na krajském úřadě, kdo je jejich správcem a jaký je proces zavedení do systému a jednotlivých modulů v systému GINIS – EKO. Dále je popisován postup u pohledávek, které nebyly splaceny do data splatnosti, který detailněji řeší interní směrnice o správě pohledávek po lhůtě splatnosti.

Ve dvacátém článku je popsána evidence pohledávek rozdělených podle jednotlivých druhů příjmů na pohledávky z hlavní činnosti, z obchodního styku a ostatní pohledávky. Pro pohledávky z hlavní činnosti a z obchodního styku jsou v systému GINIS – EKO zavedeny samostatné moduly, ve kterých jsou tyto pohledávky evidovány. Ostatní pohledávky, kde se řadí podmíněné pohledávky a transfery, jsou evidovány pouze v pomocných evidencích na jednotlivých odborech. V následujících článcích je popsána evidence nedaňových příjmů a osvobozených plnění od DPH, evidence závazků a zápočet pohledávek a závazků.

#### **4.3.6. Šestá část – podrozvahové účty**

Šestá část této směrnice obsahuje pouze dvacátý čtvrtý článek, ve kterém jsou vymezeny podrozvahové účty. Je zde jasně vysvětleno, jak se účtuje o majetku evidovaném v podrozvahové evidenci a o vyřazených pohledávkách přímo na konkrétních účtech v účtovém rozvrhu krajského úřadu.

#### **4.3.7. Sedmá část – účetní závěrky**

Sedmá část směrnice se zabývá problematikou účetních závěrek, je velmi dobře zpracována a po informativní stránce je dostačující. Ve třech článcích jsou vymezeny měsíční, mezitímní a roční účetní závěrky, jejich tvorba, součásti a výkazy, které se k nim tvoří (druhy výkazů a období jejich tvorby).

U každé účetní závěrky jsou zmíněny právní předpisy pro její úpravu, místo a datum zveřejnění a u roční účetní závěrky navíc její schválení a zpracování harmonogramu pro její tvorbu.

#### **4.3.8. Osmá část – účetní knihy a účtový rozvrh**

Osmá část směrnice obsahuje dva články, ve kterých jsou popsány účetní knihy a účtový rozvrh krajského úřadu. Dvacátý osmý článek popisuje evidované účetní knihy na krajském úřadě (hlavní kniha a deníky) a podoba jejich vedení (elektronická a papírová).

Dvacátý devátý článek popisuje účtový rozvrh krajského úřadu, předpisy, kterými se řídí a kdo ho schvaluje. Účtový rozvrh je sestavován v plném a zjednodušeném rozsahu a je

neustále aktualizován podle potřeb oddělení účetnictví a metodiky. Bylo by vhodné doplnit, jak často se aktualizace účtového rozvrhu provádějí.

#### **4.3.9. Devátá část – daňové povinnosti krajského úřadu**

Devátá část směrnice obsahuje čtyři články, které se zabývají obecnými pravidly a postupy, daní z příjmu právnických osob, daní z nemovitých věcí a DPH.

Obecná pravidla a postupy v daňové oblasti jsou upraveny ve třicátém článku směrnice, kde je vymezeno, k jakým daním je krajský úřad registrovaným poplatníkem (daň z příjmu právnických osob, daň z nemovitých věcí a DPH), jakými se řídí právními předpisy a kdo je odpovědný za vyplnění daňových přiznání. Finanční prostředky, které slouží pro úhradu daní krajského úřadu jsou zajišťovány rozpočtem pro daňové povinnosti krajského úřadu, který je upraven v interní směrnici rozpočtu.

V následujících člancích směrnice je vymezena daň z příjmu právnických osob, daň z nemovitých věcí a DPH, právní předpisy, ve kterých jsou tyto daně upraveny, předmět těchto daní a kdo podává daňová přiznání a doprovodná (kontrolní a souhrnná) hlášení k těmto daním na krajském úřadě.

#### **4.3.10. Desátá část – závěrečná ustanovení**

Desátá část obsahuje poslední článek této směrnice, který upravuje závěrečná ustanovení a představuje zápatí směrnice. Zápatí je po informativní stránce nedostačující, jelikož obsahuje pouze předmět této směrnice, datum nabytí účinnosti (1. 8. 2018), odbor odpovědný za zpracování interní směrnice (odbor financí) a podpis ředitele krajského úřadu. Není uvedeno datum a místo vydání směrnice, počet stran směrnice a seznam možných příloh ke směrnici.

Ve směrnici účetnictví by bylo vhodné upravit záhlaví a zápatí směrnice tak, aby obsahovalo všechny důležité informace. Interní směrnice účetnictví je velmi obsáhlá a nepřehledná, jelikož zahrnuje všechny oblasti, kterými se účetnictví zabývá v jednom dokumentu a nemá očíslované stránky.

#### **Doporučení pro interní směrnici účetnictví**

Směrnice by se dala pro svou obsáhlost rozdělit do několika dílčích a samostatných směrnic, kde by se každá z těchto dílčích směrnic zabývala pouze jednou problematikou účetnictví, např. samostatná směrnice pro oběh účetních dokladů na krajském úřadě. Vzor pro interní směrnici pro oběh účetních dokladů na krajském úřadě s upraveným záhlavím a zápatím

je v Příloze č. 1. Dále by se mohly vytvořit samostatné interní směrnice v oblastech, kterými se zabývá druhá až devátá část současné interní směrnice účetnictví, tj. interní směrnice pro vedení účetnictví na krajském úřadě, interní směrnice popisující metody a postupy účtování, interní směrnice zabývající se pohledávkami, interní směrnice zabývající se závazky, interní směrnice podrozvahových účtů, interní směrnice pro tvorbu účetní závěrky, interní směrnice upravující účetní knihy a účtový rozvrh a interní směrnice v oblasti daňových povinností krajského úřadu.

V osmém článku ve čtvrté části směrnice, který se zabývá vlastním oběhem účetních dokladů, je pouze obecný popis procesu oběhu účetních dokladů. Jelikož oběh a proces schvalování účetních dokladů v elektronické podobě probíhá v modulech v systému GINIS – EKO a každý zaměstnanec na krajském úřadě má přístup jen do vybraných modulů systému GINIS – EKO, je vhodné, aby byl proces schvalování a oběhu účetních dokladů k tomuto systému doplněn.

Dvacátý článek v osmé části směrnice se zabývá evidencí pohledávek podle jednotlivých druhů příjmů. Pro evidenci každého jednotlivého typu pohledávky je vytvořen samostatný modul v systému GINIS – EKO, kromě ostatních pohledávek, které jsou vedeny pouze v pomocných evidencích na jednotlivých odborech krajského úřadu. Pro celistvost evidence pohledávek dle jednotlivých druhů příjmu by bylo vhodné vytvořit modul i pro evidenci ostatních pohledávek.

#### **4.4. Souhrnné vyhodnocení popisovaných interních směrnic:**

##### **Klady interních směrnic:**

- každá interní směrnice je sepsána zvlášť v jednom samostatném dokumentu,
- interní směrnice jsou členěny do článků, případně do částí,
- ve všech směrnících jsou uvedeny právní předpisy, podle kterých se daná směrnice řídí,
- směrnice jsou psány srozumitelně a jednoznačně,
- jsou věcné, vždy se týkají pouze daného předmětu směrnice,
- jsou nerozporné s právními předpisy,
- všechny směrnice mají jednotnou formu.

##### **Nedostatky interních směrnic:**

- směrnice nemají číslování stránek, tudíž se s nimi špatně pracuje a jsou nepřehledné,
- nejsou nijak číselně označeny pro potřebu evidence směrnic,
- ve směrnících není dostatečně vytvořené záhlaví a zápatí, neobsahují důležité informace (název a sídlo krajského úřadu, název a číselné označení interní směrnice, přesné datum vydání a účinnosti směrnice a počet stran. V přílohách (viz Příloha č. 1, Příloha č. 2 a Příloha č. 3) je vypracováno vyplněné a přepracované záhlaví a zápatí interní směrnici pro oběh účetních dokladů na krajském úřadě, interní směrnici pro evidenci a správu majetku a interní směrnici k inventarizaci,
- nepřehlednost interní směrnice účetnictví – všechna problematika v oblasti účetnictví je sepsána do jedné směrnice, tudíž se s ní špatně pracuje, je nepřehledná, bylo by vhodné tuto směrnici rozdělit do několika dílčích směrnic,
- některé články ve směrnících jsou až příliš podrobně rozepsané, např. ve směrnici k inventarizaci jsou vysvětleny pojmy, které se už dále ve směrnici nevyskytují.

## 5. Závěr

Interní směrnice jsou důležitým nástrojem pro správné fungování účetní jednotky. Jelikož slouží jako návod pro řešení mnohých hospodářských operací, je důležité, aby všechny interní směrnice byly zpracovány přehledně, srozumitelně, aby byly výstižné a aby se s nimi dobře pracovalo. Za nejdůležitější interní směrnice lze považovat směrnice upravující všechny oblasti účetnictví, které je věrným obrazem ekonomické situace účetní jednotky.

Cílem bakalářské práce bylo zdůraznit význam interních směrnic pro účetní jednotky, provést analýzu současného stavu vybraných interních směrnic krajského úřadu, provést vyhodnocení těchto interních směrnic a zdůraznit jejich výhody a nevýhody. Na základě vyhodnocení je doplněno následné doporučení pro vybrané interní směrnice krajského úřadu.

Ve druhé kapitole je přiblížena problematika interních směrnic po teoretické stránce, vymezen účel interních směrnic, jejich význam pro správné fungování účetních jednotek a legislativní rámec pro tvorbu interních směrnic.

Třetí kapitola je zaměřena na krajský úřad, jeho organizační členění a interní směrnice krajského úřadu. V této kapitole je provedena analýza současného stavu interní směrnice k inventarizaci, interní směrnice pro evidenci a správu majetku a interní směrnice účetnictví krajského úřadu.

V praktické části je provedeno vyhodnocení a doporučení pro vybrané interní směrnice krajského úřadu na základě provedené analýzy interních směrnic ve třetí kapitole. Všechny analyzované interní směrnice nemají dostatečně vytvořené záhlaví a zápatí, proto je vzor záhlaví a zápatí vytvořen a doplněn do příloh k bakalářské práci. Vyhodnocované interní směrnice krajského úřadu jsou po obsahové stránce dobře zpracované a bylo by vhodné je doplnit o pár informací, které jsou vždy uvedeny v doporučení pro každou interní směrnici. Velká část třetí kapitoly se zabývá interní směrnicí účetnictví, která je nejobsáhlejší interní směrnicí na krajském úřadě. Nedostatkem této interní směrnice je, že zahrnuje celou oblast účetnictví, tudíž je nepřehledná a špatně se s ní pracuje. Proto by bylo vhodné tuto směrnici rozdělit do několika dílčích směrnic. V přílohách k bakalářské práci je vytvořen vzor pro interní směrnici oběhu účetních dokladů na krajském úřadě. Tato interní směrnice by byla jednou z dílčích interních směrnic, na které by se současná interní směrnice účetnictví rozdělila. Krajský úřad by mohl využít doporučení této práce k přepracování záhlaví a zápatí svých interních směrnic a dále k rozdělení interní směrnice účetnictví na dílčí interní směrnice podle návrhu rozdělení.

## Seznam použité literatury

### knižní literatura:

- [1] HAVLAN, Petr. *Veřejný majetek*. 2. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2011. 169 s. ISBN 978-80-210-5606-0.
- [2] KOLEKTIV AUTORŮ. *Kontrola ve veřejné správě*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2010. 160 s. ISBN 978-80-7357-558-8.
- [3] KOVALÍKOVÁ, Hana. *Vnitřní směrnice pro podnikatele*. 14. vyd. Olomouc: ANAG, 2018. 456 s. ISBN 978-80-7554-141-3.
- [4] SEDLÁČEK, Jaroslav. *Finanční účetnictví: postupy účtování*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2017. 239 s. ISBN 978-80-7380-644-6.
- [5] SCHIFFER, Vladimír. *Vnitřní kontrolní systém. Významný nástroj ochrany majetku a hospodaření účetních jednotek*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2009. 224 s. ISBN 978-80-7357-436-9.
- [6] SVOBODOVÁ, Jaroslava a Josef PODHORSKÝ. *Inventarizace: praktický průvodce*. 5. vyd. Olomouc: ANAG, 2008. 271 s. ISBN 978-80-7263-476-7.

### právní předpisy:

- [7] České účetní standardy
- [8] Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení č. 563/1991 Sb., zákona o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů
- [9] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů
- [10] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
- [11] Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

### internetové zdroje:

- [12] [www.msk.cz](http://www.msk.cz)
- [13] [www.portal.pohoda.cz](http://www.portal.pohoda.cz)
- [14] [www.statnisprava.cz](http://www.statnisprava.cz)

## Seznam zkratk

CSÚIS	Centrální systém účetních informací státu
ČNB	Česká národní banka
ČR	Česká republika
ČÚS	České účetní standardy
EU	Evropská unie
D	Dal
DPH	daň z přidané hodnoty
Kč	Koruna česká
MD	Má dáti
Obr.	obrázek
PC	pořizovací cena
s.	strana
Sb.	sbírka
Tj.	To je
tzv.	takzvaně
VZZ	Výkaz zisku a ztráty

## Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, bakalářskou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že bakalářská práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o bakalářské práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, bakalářskou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 10. 5. 2019



.....

Michaela Maslowská



## **Seznam příloh**

Příloha č. 1 – Interní směrnice pro oběh účetních dokladů na krajském úřadě

Příloha č. 2 – Interní směrnice pro evidenci a správu majetku

Příloha č. 3 – Interní směrnice k inventarizaci